

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
EKONOMIKOS KATEDRA

ILMA ŠALTIENĖ

MOKESČIŲ SISTEMOS ĮVERTINIMAS.  
MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ  
Magistro baigiamasis darbas

Vadovas  
dr. I. Panovas

**Vilnius, 2009**

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS  
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS  
EKONOMIKOS KATEDRA

MOKESČIŲ SISTEMOS ĮVERTINIMAS.  
MOKESČIŲ SISTEMŲ LYGINAMOJI ANALIZĖ

Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas

Studijų programa 62404S109

Specializacija - regioninės plėtros ekonomika ir politika

Vadovas

dr. I. Panovas

2009 11

Recenzentas

(parašas)

2009 11

Atliko

RPEmn8-01 gr. stud.

I. Šaltienė

2009 11

## TURINYS

ĮVADAS .....	7
1. MOKESČIŲ SAMPRATA, JŲ BŪTINUMAS IR PAGRINDINĖS MOKESČIŲ TEORIJS... ..	9
1.1. Mokesčių ekonominė ir socialinė reikšmė.....	9
1.2. Mokesčių klasifikavimo ir apmokestinimo pagrindiniai principai .....	11
1.3. Optimali ir pasiūlos (neutrali) mokesčių teorijos, jų skirtumai .....	15
2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖ .....	23
2.1. Valstybės pajamų sąvoka bei Lietuvos valstybės pajamų sistema .....	23
2.2. Mokesčių sistemos sąryšis su pagrindiniais ekonominiais ūkio rodikliais.....	27
2.3. ES šalių ir Lietuvos mokesčių sistemų skirtumai .....	34
2.4. Mokesčių apžvalga .....	38
2.4.1. Pelno mokestis .....	38
2.4.2. Pridėtinės vertės mokestis.....	44
2.4.3. Gyventojų pajamų mokestis.....	50
2.4.4. Akcizai .....	55
2.5. Mokestinės nepriemokos augimas. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas ar išdėstymas .....	59
3. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMO KRYPTYS .....	63
3.1. Mokesčių dydžių mažinimas, lengvinant mokesčių našą ir skatinant verslo plėtrą .....	63
3.2. Mokesčių administravimo gerinimas. Mokesčių administratoriaus vaidmuo sunkmečiu .....	65
IŠVADOS .....	69
LITERATŪROS SĄRAŠAS .....	71
ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....	76
SANTRAUKA LIETUVIŲ KALBA .....	77
SANTRAUKA ANGLŲ KALBA .....	78
PRIEDAI.....	79

## PRIEDAI

1 priedas. Pelno mokestis ES šalyse 1995-2008 m., proc. ....	80
2 priedas. PVM dydžiai ES šalyse 1995-2008 m., proc. ....	81
3 priedas. Gyventojų pajamų mokestis ES šalyse 1996-2007 m. (proc.) ....	82
4 priedas. Informacija apie VMI sudarytas mokestinės paskolos sutartis (MPS) 1998 m. - 2009 I pusmetis.....	83

## LENTELĖS

1 lentelė. Pasiūlos (neutralios) mokesčių teorijos keliami tikslai mokesčių sistemai ir su jais susijusių mokesčių tarifai bei bazės.....	20
2 lentelė. Nacionalinio biudžeto pagrindinių pajamų surinkimo plano įvykdymas, 2007-2009 m. I pusmetis.....	32
3 lentelė. 1 BVP (išreikštas PGS) vidutiniškai vienam gyventojui, 2008, ES27 = 100.....	36
4 lentelė. Lietuvos Respublikos Nacionalinio biudžeto pajamų struktūra 2008 m. ....	38
5 lentelė. PVM, pelno mokesčio, GPM mokestinės nepriemokos (mln. Lt) dalies (proc.) bendroje nepriemokoje kitimas 2009 m. I pusmetį.....	60
6 lentelė. VMI neišieškoma mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai, mokestinė nepriemoka, 2009 m. I-III ketv. ....	63

## PAVEIKSLAI

1 pav. Bendrojo vidaus produkto kitimas 2000-2008 metais.....	27
2 pav. Mokestinės pajamos 27 valstybių narių (ES-27) ir euro erdvės šalių (EA-16) 1999-2007 m., proc. BVP.....	30
3 pav. Mokesčių ir socialinio draudimo įmokos 2000-2007 m. (ESS'95 sistema), proc. BVP....	30
4 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų kitimas Lietuvoje 2004-2008 m.....	31
5 pav. Pelno mokesčio surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt.....	41
6 pav. Pelno mokesčio dalis BVP 2002-2008 m., proc. ....	42
7 pav. Pelno mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamos 2002-2008 m., proc. ....	42
8 pav. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt.....	47
9 pav. Pridėtinės vertės mokesčio dalis BVP 2002-2008 m., proc. ....	47
10 pav. Pridėtinės vertės mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m., proc.	48
11 pav. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt.....	52
12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio dalis BVP 2002-2008 m., proc. ....	53
13 pav. Gyventojų pajamų mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m., proc.....	54
14 pav. Akcizų surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt.....	56
15 pav. Akcizų dalis BVP 2002-2008 m., proc. ....	57
16 pav. Akcizų dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m., proc. ....	57
17 pav. VMI mokestinės nepriemokos kitimo dinamika 2005-2009 m. I pusmetis, mln. Lt.....	59

## IVADAS

Mokesčiai - tai privalomojo pobūdžio mokėjimai valstybei. Jie nesiejami su kažkokiu konkrečiu atpildu ar nauda mokėtojui, todėl pastarieji mokesčius vertina kaip tam tikrą našta.

Mokesčių sistema - tai visuma mokesčių, kuriuos nustato valdžia ir ima vykdomosios institucijos, taip pat mokesčių nustatymo metodai ir principai.

Tradicinės sistemos, kurios naudojamos daugumoje išvystytų valstybių, šalininkai išskiria kelis mokesčių uždavinius:

1) valstybės pajamų, reikalingų jos išlaidoms (valstybės valdymui, nacionalinei apsaugai, švietimui, sveikatos apsaugai ir kt.) padengti, formavimas;

2) mokesčiai gali būti panaudoti ir kaip poveikio ekonomikai bei ūkio stabilizavimui priemonė. Apmokestinimas turi padėti siekti kuo didesnio užimtumo, pastovaus ūkio gamybinio pajėgumo kilimo, turi prisidėti prie pajamų ir turto perskirstymo.

Manoma, kad gerai funkcionuojanti laisvosios rinkos sistema gali užtikrinti optimalų išteklių paskirstymą įvairioms ūkinės veiklos sritims, panaudojimo tikslams, tačiau negali garantuoti socialiai priimtino prekių ir paslaugų paskirstymo tarp individų. Reikia nepamiršti, kad pačiam disponavimui ištekliais būdingas netolygumas. Laisvosios rinkos sistema neturi savaiminio mechanizmo pajamų paskirstymo netolygumui išlyginti. Todėl nusprendus, koks paskirstymas šalyje siektinas, šiam uždaviniui spręsti gali būti panaudota ir mokesčių sistema. Kaip laisvosios rinkos mechanizmo netobulumą galima vertinti nepakankamą tam tikro ekonomikos sektoriaus ar regiono išvystymą. Todėl šių ir kai kurių kitų klausimų (pvz.: gimstamumas, aplinkos užterštumas ir pan.) sprendimas taip pat laikomi apmokestinimo uždaviniais. Tradiciškai prie jų priskiriamas ir socialiai nepatrauklių prekių gamybos ir vartojimo apribojimas.

Šiandien kyla daug diskusijų dėl mokesčių sistemos optimalumo. Ir nenuostabu, nes pajamų perskirstymo mechanizmas, įgyvendinamas per mokesčius, iškreipia laisvosios rinkos dėsnius, stabdo ekonominį augimą. Tradicinės mokesčių reformos šalininkai akcentuoja neigiamą mokesčių, o ypač aukštų progresyviųjų mokesčių įtaką efektyviam išteklių paskirstymui ūkyje. Jie teigia, kad bendros mokesčių naštos mažinimas skatins taupymą ir gamybos augimą, leis pasireikšti laisvosios rinkos jėgoms. Tai labai tinka besivystančioms šalims, nes pagrindinės jų problemos dažniausiai ir yra kapitalo stoka bei lėtas pramonės augimas.

Tokia darbo tema buvo pasirinkta siekiant bendrai įvertinti Lietuvos mokesčių sistemą ir Nacionalinio biudžeto surinkimo problemas. Visuomenės nuomonė labai skiriasi vertinant mūsų šalies mokesčių sistemą, tačiau beveik visi sutinka, kad dar daug kas turi būti nuveikta tobulinant ne tik mokesčius atskirai, bet ir pačią sistemą.

**Tyrimo objektas** – Lietuvos Respublikos mokesčių sistema.

**Problema** – stebint ir vertinant Lietuvos Vyriausybės veiksmus, kyla nemažai klausimų, susijusių su mokesčių administravimu, mokesčių pagrįstumu bei jų interpretavimu, į kuriuos sunku gauti vienareikšmius, visiems priimtinus atsakymus.

**Hipotezė** – Lietuvos Respublikos mokesčių sistema nėra tinkamai subalansuota su elastingomis įplaukomis, tai yra, kada, neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu nacionalinės pajamos. Jai būdinga mokesčių tarifų, lengvatų ir išimčių kaita, juos reglamentuojančių įstatymų gausios pataisos, jų apskaičiavimo sudėtingumas ir nepastovumas, o tai susiję su neigiamu poveikiu šalies ūkiui.

**Šio darbo tikslas** – Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos analizė: mokesčių efektyvumas, jų duodamos pajamos Nacionaliniam biudžetui, pačios mokesčių sistemos ir atskirų mokesčių privalumai ir trūkumai, galimi jų sprendimo būdai.

**Pagrindiniai darbo uždaviniai:**

- 1) atskleisti mokesčių reikšmę valstybės finansų sistemoje ir pagrindinius apmokestinimo principus;
- 2) apibūdinti mokesčių teorijas bei identifikuoti skirtumus tarp jų;
- 3) išanalizuoti Lietuvos valstybės pajamų sistemą, pagrindinių mokesčių įplaukų į Nacionalinį biudžetą struktūrą ir kitimo tendencijas;
- 4) nustatyti ir įvertinti mokesčių sistemos sąryšį su pagrindiniais ekonominiais ūkio rodikliais, mokesčių sistemos atitikimą bendroms ES apmokestinimo tendencijoms;
- 5) pateikti pasiūlymus dėl mokesčių administravimo gerinimo Lietuvoje.

Tiriant mokesčių sistemą naudoti analizės ir sintezės, palyginimo, apibendrinančių rodiklių sudarymo, statistinių duomenų analizės, monografinis, grafinis ir kiti metodai.

Šiame darbe naudotasi mokslinės literatūros šaltiniais, Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat skelbiamais statistiniais duomenimis, Lietuvos Respublikos teisės aktais, kitais dokumentais.

Magistro baigiamojo darbo apimtis - 83 puslapiai. Darbe pateikiama 4 priedai, 6 lentelės ir 17 paveikslų. Darbas susideda iš turinio, įvado, trijų skyrių, išvadų, panaudotos literatūros sąrašo.



# 1. MOKESČIŲ SAMPRATA, JŲ BŪTINUMAS IR PAGRINDINĖS MOKESČIŲ TEORIJOS

## 1.1. Mokesčių ekonominė ir socialinė reikšmė

Yra daug skirtingų būdų apibrėžti mokesčių sąvoką, pvz.: „mokesčiai yra privalomi fizinių ir juridinių asmenų mokėjimai valstybei ir jos vietos valdžios institucijoms“ (Rimas, Stačiokas, 1996, p. 6). Tačiau, joks apibrėžimas negali būti išsamus tam, kad atskleistų mokesčių sampratos aspektus. Vadinasi, bet kokia apibrėžimo rūšis palieka per daug dviprasmybių dėl neišvengiamai prieštaraujančių interpretacijų. Savičiausi mokesčių ir apmokestinimo apibrėžimai pateikiami žemiau.

*„Mokesčiai yra kaina, kurią mes mokame už civilizuotą visuomenę“* – Oliver Wendell Holmes

*„Apmokestinimas yra apiplėšimas“* – Frank Chodorov

*„Mokesčiai yra valstybės pagrindas“* – Markas Tulijus Ciceronas (Cicero)

Pasaulinė praktika rodo, kad visuotinai naudingos socialinės paslaugos, kurių imasi valstybė, negali būti paliekamos privatiems įmonininkams ir verslo atstovams. Tai būtų arba per didelis jiems uždavinys, arba tokių paslaugų teikimo privatus sektorius paprasčiausiai vengia, nes už jas nebūna atlyginama. Savaime aišku, kad privatiems asmenims „nenaudinga organizuoti apsaugą nuo užsienio užpuolimo ir išlaikyti kariuomenę, karo laivybą, oro pajėgas, organizuoti civilinę gynybą bei slaptųjų tarnybų veiklą. Privatūs asmenys vargiai imtųsi palaikyti vidaus saugumą ir išlaikyti policiją, teismus“ (Buškevičiūtė, 2005, p. 8).

Taigi, taikant šias viešąsias paslaugas, centrinės bei vietinės valdžios įsikišimas būtinas, nors ir nesutariama, kokio lygio tas įsikišimas turėtų būti ir kokius mokesčius už minėtas paslaugas į valstybės išdą privalėtų mokėti gyventojai. „Vieni mano, kad šiuolaikinė valstybė yra nuveikusi daugiau negu reikėtų, o kiti yra įsitikinę, kad valdžia galėtų padaryti gerokai daugiau, padėdama piliečiams gyventi turtingiau ir geriau“ (Tomas, 1991, p. 130).

Kaip teigia J. Rimas ir R. Stačiokas (1996, p. 5), „valstybės išlaidas apmoka jos gyventojai, tai yra mes patys, mokėdami mokesčius, muitus ir kitas rinkliavas“.

Šiuo požiūriu mokesčiai suvokiami kaip įstatymo nustatyta įmoka. Mokesčiai yra skirti visuomeniniams poreikiams tenkinti ir yra netiesiogiai susiję su grįžtamąja nauda. Mokesčiai gerokai skiriasi tuo, kokią naštą jie užkrauna visuomenės nariams, kaip jie renkami ir kokia jų dalis iš tikrųjų susitelkia valstybės biudžete.

Viešajame, ir privačiame, sektoriuje gėrybių sukūrimo sąnaudos turi būti padengtos. Dalis tų sąnaudų padengiama juridiniams ir fiziniams asmenims teikiant mokamas paslaugas. Kita,

didžioji dalis, dengiama iš valstybės mokestinių pajamų. Norint daugiau ir geresnės kokybės viešojo sektoriaus teikiamų gėrybių, tenka mokėti daugiau, t. y. prisiimti didesnę mokesčių našta (Gylis, 2006, p. 10).

Apie mokesčių socialinį vaidmenį, jų reikšmę visuomenės ūkiui yra įvairių nuomonių ir teorijų. Vieni sako, kad mokesčiai - tai atlyginimas už valstybės rūpestį. Kiti tvirtina, kad tai ekonominis botagas, neleidžiantis tinginiauti bei neracionaliai naudoti turto. Treti pabrėžia, kad mokesčiai yra kultūros puoselėtojas. Ketvirtai pripažįsta, kad tai dorovinė priemonė, nes "paspaudžia tuos, kurie nusižengia dorovinėms nuostatoms". Dar kiti mano, kad mokesčiai yra socialinio teisingumo laidas, nes turtingesniųjų lėšomis remiami socialiai vargingesni sluoksniai. Egzistuoja ir neigiamų nuomonių, kad mokesčiai didina kainas ir tuo blogina gyventojų padėtį; kartais ima globoti techniškai atsilikusią pramonę, trukdo jai plėstis; moko apgaudinėti, sudaro palankias sąlygas kontrabandai ir juodajai rinkai.

Pasak G. Pajuodienės (1994), „peilis reikalingas mūsų buičiai taip pat gali tapti nusikaltimo įrankiu. Svarbu į kieno rankas jis pateks“ (p. 6). O mes tik turime pakartoti, nors mokesčiai ir būtų didelė blogybė, be jų negalime apsieiti. Egzistuoja nuomonė, kad mokesčiai siaurina paklausą, todėl stabdo ūkio vystymąsi. Su tuo nevisiškai galima sutikti. Mokesčiai mažina pajamas, bet visuotinė paklausa nuo to nesumažėja, nes tos pajamos neišimamos iš apyvartos, o perskirstytos patenka į rinką.

Taigi mokesčiai - tai ne tik valstybės išdo papildymo priemonė. Ji atlieka ir tam tikrą socialinį - ekonominį vaidmenį krašto ūkyje.

Mokesčiai - tai privalomo pobūdžio mokėjimai valstybei. Jų dydį ir mokėjimo terminus nustato įstatymai. Mokesčiai nėra siejami su kažkokiu atpildu ar nauda mokėtojui, todėl mokėtojai mokesčius vertina kaip tam tikrą našta. Kadangi toji nauda pajaučiama ne tuoj sumokėjus mokesčius, susidaro įspūdis, kad mokesčiai yra tiesiog valstybės lupikavimas. Tarp valdžios ir gyventojų galioja nerašyta sutartis, pagal kurią valdžia išipareigoja ginti gyventojus nuo priešų, saugoti jų turtą, spręsti kilusius ginčus, nors minimaliai rūpintis sveikata ir švietimu, siekti kitų visuomenei reikalingų tikslų. Tai ir suteikia valdžiai teisę reikalauti perleisti dalį fizinių bei juridinių asmenų pajamų į bendrų reikalų fondą. Kam ir kaip valstybė sunaudoja mokesčius, kokiais principais vadovaujasi – tai mokesčių politikos klausimai.

Mokesčiai yra ne tik pagrindinis valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų perskirstymą, bet ir finansinę ūkio subjektų padėtį, skatina ar neskatina nacionalinės ekonomikos augimą (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006).

Anglų ekonomistas A. Smitas pripažino, kad mokesčiai yra blogybė, kurios, deja, negalima išvengti. Mokesčiai – tai gyventojų ir ūkinių subjektų prievolės, teisiškai reguliuojama

nacionalinių pajamų paskirstymo forma. Mokesčius savo nariams gali nustatyti ir organizacijos, bendrijos, tarptautinės sąjungos ir pan. Tačiau valstybė mokesčių srityje užima ypatingą vietą.

Mano manymu, apmokestinimas gali prisidėti prie augimo ir gerovės naudojant tris kelius. Pirmasis: mokesčių sistema turi padėti surinkti pakankamas įplaukas, kad būtų galima finansuoti visuomeninių paslaugų ir socialinėms reikmėms perkeliama lėšų kokybiškai aukštą lygį. Antrasis: apmokestinimas lemia ekonominius sprendimus ir turi teikti didesnio užimtumo ir gamtos išteklių veiksmingo ir tvaraus naudojimo paskatas. Trečiasis: apmokestinimas neišvengiamai turi prisidėti prie pajamų ir turto perskirstymo ir tai turėtų atlikti tokiu būdu, kuris stiprintų veiksmingą poreikių ir socialinę pusiausvyrą. Pakenkti gali per dideli mokesčiai arba netaisyklingai suformuota jų sistema. Kuriant mokesčių įstatymus ir siekiant ekonominės politikos tikslų labai svarbu atsižvelgti į tai, kas, kaip ir iš kokių šaltinių tuos mokesčius mokės, koks yra mokėtojų finansinis pajėgumas, ar mokesčiai nebus nepakeliama našta, stabdanti viso ūkio vystymąsi.

## **1. 2. Mokesčių klasifikavimo ir apmokestinimo pagrindiniai principai**

Tiksliai klasifikuoti mokesčius nėra lengva, nes mokesčių rūšiavimas turėtų būti pagrįstas ne tik mokesčių esme, bet ir mokesčių rinkimo technika, mokesčių tikslais bei padariniais.

Mokesčius galima suskirstyti į tris stambias grupes:

- privačių namų ūkių ir įmonių *pajamų mokesčiai*. Tai gyventojų pajamų mokestis ir pelno mokestis (juridinių asmenų). Atskaitymai socialiniam draudimui taip pat priskiriami šiai mokesčių grupei;
- nuosavybės, t. y. *nekilnojamojo turto mokesčiai*. Į šią grupę įeina žemės mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, paveldimo turto mokestis ir kiti mokesčiai, kuriais gali būti apmokestintas nekilnojamas turtas;
- prekių ir paslaugų *pardavimų mokesčiai*, kuriems priskiriami pridėtinės vertės mokestis, akcizai, muitai (Snieška ir kt., 2003, p. 158).

Priklausomai nuo apmokestinimo objekto ir mokėtojo bei valstybės savitarpio santykių, mokesčius galima suskirstyti į tiesioginius ir netiesioginius.

Tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi betarpiškai pajamoms ir turtui. Tai yra tiesioginis apmokestinimo būdas, kai mokėtojas, priklausomai nuo jo turimo apmokestinimo objekto, mokestį sumoka pats, betarpiškai. Tokiems mokesčiams priskiriami pelno mokestis, gyventojų pajamų mokestis, nekilnojamojo turto, žemės ir kiti mokesčiai.

Netiesioginiams mokesčiams priklauso mokesčiai prekėms ir paslaugoms, jei sumokami per prekės kainas ar įtraukus į tarifus. Tai tokie mokesčiai, kurių mokėjimo reali našta gula ant gyventojų pečių, nors juos formaliai moka verslo įmonės. Netiesioginių mokesčių grupei priklauso pridėtinės vertės mokestis, akcizai, maito mokesčiai.

Šiuolaikinės rinkos sąlygomis sunku tiksliai atskirti, kurie mokesčiai yra grynai tiesioginiai ir kurie netiesioginiai. Pavyzdžiui, pelno mokestis formaliai yra tiesioginis, tačiau jo dalis yra įtraukta į prekių ir paslaugų kainas, t. y. perkeliama vartotojui. Todėl daugumoje valstybių mokesčiai klasifikuojami į tiesioginius ir netiesioginius, tačiau jie priskiriami vienai ar kitai grupei įstatymais nustatyta tvarka arba remiantis praktika.

Mokesčiai taip pat skirstomi į rūšis. Tiesioginiai mokesčiai būna *realiniai* (žemės, namų, verslo, kapitalo, pelno) ir *asmeniniai* (pagalvės tipo, pajamų, turto, palikimo ir kt.). Netiesioginiai mokesčiai yra: *akcizai* (individualūs - konkrečioms prekėms, universalūs - pridėtinės vertės mokestis, apyvartos mokestis), *fiskaliniai monopoliniai mokesčiai* (spiritas, tabakas ir kt.), *muitų rinkliavos* (Čepienė ir kt., 1994, p. 3).

Draudėjų ir apdraustųjų mokamos įmokos – pagrindinis Lietuvos Respublikos Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto pajamų šaltinis. Draudėjų bendrasis valstybinio pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokų tarifas 2009 m.- 30,7 procento. Draudėjų įmokos sudaro nuo 30,98 iki 31,70 proc. priskaičiuoto darbo užmokesčio. Apdraustieji moka nuo priskaičiuoto darbo užmokesčio 3 proc. dydžio įmokas pensijų socialiniam draudimui ir 6 proc. – sveikatos draudimui<sup>1</sup>.

Pagal apskaičiavimo metodą mokesčiai būna *vienetiniai* pastovūs, kai yra nustatoma konkreti suma apmokestinimo vienetui (žemės mokestis už 1 hektarą), *proporciniai*, kai vienodu procentu apmokestinamas visas objektas (turto vertė ir kt.), *progresiniai* - didėjant objekto apimčiai, apmokestinimo procentas didėja (pajamos ir kt.), *regresiniai* - didėjant objekto apimčiai apmokestinimo procentas mažėja.

Pagal nustatymą, rinkimą ir įplaukų pasiskirstymą mokesčiai būna: *valstybiniai* - skirti centrinės vyriausybės funkcijų išlaidoms dengti. Jiems priklauso: pridėtinės vertės mokestis, pelno mokestis, maitų rinkliavos ir kt.; *vietiniai*, kuriuos ima vietos valdymo institucijos atitinkamoje teritorijoje ir skiria juos į vietos biudžetus.

Pagal panaudojimą mokesčius galima skirstyti į *bendruosius* ir *specialiuosius*. Bendrieji yra mokami į valstybės biudžetą ir naudojami bendra tvarka, o specialiųjų pagrindu yra formuojami šių mokesčių panaudojimo valstybiniai - vyriausybiniai fondai.

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas: priimtas 2008 m. gruodžio 18 d. // Valstybės Žinios, 2008, Nr. 149-5998

Bendrieji mokesčių elementai - tai mokesčio subjektas, objektas, šaltinis, apmokestinimo vienetas, tarifas, mokesčio suma ir mokesčių lengvatos.

*Mokesčio subjektas* (mokesčio mokėtojas) - tai fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymais nustatytus mokesčius (įmokas ir rinkliavas). Ši sąvoka apibrėžiama ir taip: mokesčio mokėtojas - asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą nustatyta prievolė mokėti mokestį.

*Mokesčio objektas* - visa tai, už ką (arba nuo ko) reikia mokėti mokestį. Mokesčio objektas yra pajamos (pelnas), prekės ir paslaugos, turtas ir kt. Dažnai ir mokesčio pavadinimas priklauso nuo mokesčio objekto (pajamų, žemės ir kt.).

*Mokesčio šaltinis* - tai mokesčio subjekto pajamos, iš kurių mokamas mokestis. Kai kuriais atvejais mokesčio objektas ir šaltinis sutampa, pavyzdžiui, pelno mokesčio atveju.

*Apmokestinimo vienetas* - tai ta mokesčio objekto dalis, kuriai nustatomas mokesčio tarifas. Priklausomai nuo mokesčio objekto jis gali būti išreikštas pinigine arba natūrine forma (pvz., akcizas kurui - nuo 1 litro).

*Mokesčio tarifas* - tai mokesčio dydis apmokestinamojo objekto vienetui. Išreikštas procentais jis vadinamas kvota. Mokesčio tarifas gali būti pastovus, išreikštas absoliučiu dydžiu arba procentinis. Procentinis tarifas gali būti proporcinis, progresinis, o kartais ir regresinis. Proporcinis tarifas mokesčio objektui numato vieną tarifo procentą, kuris nepriklauso nuo objekto dydžio. Progresinis tarifas - didėjant mokesčio objektui, mokesčio tarifas didėja. Regresinis tarifas atvirkščiai - didėjant mokesčio objektui, mokesčio tarifas mažėja (Buškevičiūtė, 2005, p. 23-24).

*Mokesčio lengvatos* - tai pilnas ar dalinis mokesčio subjekto atleidimas nuo mokesčių, vadovaujantis veikiančiu įstatymu. Jos gali būti laikinos arba neriboto laiko, privalomos (teikiamos pagal įstatymą) arba galimos (teikiamos atskiru dekretu, nutarimu, pagal mokėtojo prašymą). Svarbiausia mokesčių lengvata yra neapmokestinamasis minimumas - mažiausia mokesčio objekto dalis, pilnai atleista nuo mokesčio (Stačiokas, Rimas, 1996, p. 11-13).

Mokesčio paėmimo būdas gali būti tiesioginis - iš pajamų, ir netiesioginis - per kainų sistemą. Išsivysčiusių šalių praktikoje yra taikomi trys mokesčių surinkimo metodai:

1) *kadastrinis* - tai rejestras, kuriame pateikiamas tipišku apmokestinamų objektų, klasifikuojamų pagal išorinius požymius, sąrašas, nurodantis kiekvieno objekto vidutinį pajamingumą. Pavyzdžiui, žemės mokesčiui išoriniai požymiai yra sklypo dydis, atstumai nuo magistralių ir miestų ir kt.;

2) *prie pajamų šaltinio* - mokesčio suma nustatoma ir imama pajamų susidarymo ir gavimo vietoje. Šiuo atveju mokesčiai renkami anksčiau, negu savininkas gauna pajamas. Tai būdinga apmokestinant samdomo darbo ir kitas daugiau ar mažiau fiksuotas pajamas. Čia

mokestį skaičiuoja ir išskaito buhalterija to juridinio asmens, kuris išmoka pajamas mokesčio subjektui (gyventojų pajamų mokestis);

3) *pagal deklaraciją* - tai pagal apmokestinamojo subjekto pareiškimą dėl savo pajamų, turto dydžio. Šiuo atveju mokesčiai renkami savininkui jau gavus pajamas. Šis metodas taikomas apmokestinant daugiau ar mažiau nefiksuotas pajamas, taip pat esant daugeliui pajamų šaltinių. (Čepienė ir kt., 1994, p. 3-5; Pajuodienė, 1994, p. 11-13).

Šiuolaikiniai ekonomistai išskiria šiuos pagrindinius apmokestinimo principus: teisingumas, ekonominis efektyvumas, administracinis paprastumas, mokestinių įplaukų produktyvumas bei elastingumas.

*Teisingumo principas.* Remiantis šiuo principu, mokestis turėtų būti nustatomas pagal bendras objektyvias taisykles, kurios visuomenės daugumos yra pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Kiekvienas turi duoti valstybei "teisingą savo dalį".

*Ekonominis efektyvumas.* Remiantis šiuo principu, mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonominį ir visus su juo susijusius procesus. Ekonomikos teorijos pažiūriu ekonominis efektyvumas yra pasiekiamas tada, kai mokesčių sistema turi mažiausią įtaką kainų lygiui.

*Administracinis paprastumas.* Šio principo esmė ta, kad mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas. Su tuo susiję kaštai turi būti minimalūs ir pagrįsti. Pažymėtini šio principo aspektai yra paprastumas, apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojo atžvilgiu.

*Mokestinių įplaukų produktyvumas ir elastingumas.* Mokesčių produktyvumu suprantamas pakankamas pajamų apimtys valstybės išlaidoms padengti užtikrinimas. Valstybei yra naudinga ir patogų turėti mokesčių sistemą su elastingomis įplaukomis, tai yra, kada, neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų mokesčių tarifų, įplaukos iš mokesčių didėja sparčiau negu nacionalinės pajamos (Rakauskienė, 2006, p. 265-267).

Apibūdinti apmokestinimo principai ir uždaviniai, mano nuomone, yra sunkiai suderinami ir netgi vienas kitam prieštarauja, dėl to gali būti sunku ar net neįmanoma sukurti tokios mokesčių sistemos, kuri sėkmingai spręstų visus apmokestinimui keliamus uždavinius ir tenkintų visus apmokestinimo principus.

Mokesčiai, atitinkantys aukštus teisingumo ir ekonominio efektyvumo reikalavimus, gali būti tokie sudėtingi, kad jų ėmimas taptų labai brangiu. Priešingai, nustatant pernelyg paprastus mokesčius, gali būti nepriimti dėmesin teisingumo ir ekonominio efektyvumo reikalavimai.

Taigi, atsižvelgiant į anksčiau išdėstytus apmokestinimo principus, pagal šiuolaikinį vertinimą mokesčių sistema laikoma efektyviai, jeigu ji atitinka šiuos reikalavimus:

- laiduoja, kad į biudžetą numatytais dydžiais reguliariai įplauks piniginės lėšos ir jų suma atitinkamai didės, augant apmokestinamoms pajamoms;
- skatina reikiamą gamybinio aktyvumo ir asmeninio vartojimo lygį;

- suderina centrinės ir vietos valdžios interesus, formuojant jų biudžetų pajamas.

Mokesčiams yra būdingos funkcijos, kurios išskiria juos iš kitų santykių. Mokesčių prasmę ir vaidmenį parodo dvi jų funkcijos: *fiskalinė* ir *reguliavimo*. Fiskaline funkcija valstybė garantuoja pajamų ir išdė surinkimą. Vyriausybė mokesčiais surinktas pajamas naudoja savo išlaidoms, tai yra politinei, ekonominei bei socialinei - kultūrinei veiklai dengti.

Rinkoje išsigalint ir aktyviai plėtojantis netobulos konkurencijos santykiams, buvo pradėta taikyti mokesčių reguliavimo funkcija. Ją vykdydama valstybė savo ruožtu veikia nacionalinio produkto reprodukcijos procesą, prekių pasiūlą ir paklausą. Šiuo atveju valstybė prisiima atsakomybę bei rūpestį už gamybos ir vartojimo lygių subalansavimą, kartu stiprindama centralizuotos valdžios pozicijas.

### **1.3. Optimali ir pasiūlos (neutrali) mokesčių teorijos, jų skirtumai**

Šiuo metu daugelio šalių mokesčių sistemos neatitinka "idealių" mokesčių sistemos reikalavimų. Pagrindinė to priežastis - jos kurtos pirmiausiai siekiant politinio populiarumo, todėl orientuotos į socialinių tikslų įgyvendinimą. Tačiau daug mokslininkų nagrinėjo mokesčių teorijas, bandė suformuluoti reikalavimus "idealiai mokesčių sistemai". Todėl šioje darbo dalyje noriu apžvelgti optimalios ir pasiūlos (neutralios) mokesčių teorijų privalumus bei trūkumus. Privalumus galima būtų panaudoti tobulinant esamą mokesčių sistemą, trūkumai - atskleistų silpnąsias sistemos puses.

Šiuolaikinės mokesčių sistemos pradininku laikomas Adamas Smitas. Jis pirmasis suformulavo reikalavimus "idealiai mokesčių sistemai", kurie, pakoreguoti, yra šiuolaikinės "optimalios" mokesčių sistemos pagrindas (Richard, Peggy, 1989, p. 216):

- 1) pajamų lygis, surenkamas mokesčių pavidalu, turi būti pakankamai aukštas;
- 2) mokesčių našta turi būti pasidalyta teisingai. "Teisingai" ne tik pagal tai, kam numatyta mokėti mokesčius, bet ir pagal tai, kam jie iš tiesų tenka;
- 3) parinkti mokesčiai turi minimaliai veikti ekonominius sprendimus (mokesčių efektyvumas);
- 4) mokesčių struktūra turi suteikti galimybę naudoti fiskalinės politikos priemones ūkio stabilizavimui ir augimui užtikrinti;
- 5) mokesčių sistema turi būti suprantama mokesčių mokėtojui, jos administravimas turi būti teisingas;
- 6) administravimo ir mokesčių apskaičiavimo kaštai turi būti minimalūs.

Toliau darbe tikslinga detaliau nagrinėti "idealių" mokesčių sistemos bruožus:

**Pajamų lygis.** Jis numatomas valstybės biudžete ir jo dydis priklauso nuo valstybės politikos ir prisiimamų funkcijų. Jei valstybė perskirsto gaunamas pajamas ir prisiima daug kitų funkcijų, mokesčiais reiks surinkti labai daug lėšų. Jeigu valdžios vaidmuo minimalus ir nedidelis, surenkamų mokesčių kiekis bus pakankamas valstybės išlaikymui.

**Teisingo mokesčių paskirstymo principas.** Anot jo, mokesčiai turi būti nustatomi pagal bendras objektyvias taisykles, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Kiekvienas turi atiduoti valstybei savo teisingą dalį. Mokumo principas yra plačiai pripažintas ir laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu, kuris savo ruožtu turi du aspektus - horizontalų ir vertikalų. Horizontalusis reikalauja, kad asmenys, turintys lygias galimybes mokėti mokesčius, būtų vienodai apmokestinami. išleidžiami.

Vertikalus teisingumas reikalauja, kad skirtingas galimybes turintys asmenys būtų apmokestinami skirtingai, taip, kaip atrodo teisinga visuomenei. Vyrauja nuomonė, kad gebėjimas mokėti auga spartesniais tempais negu pajamos (turtas ar vartojimas). Todėl apmokestinimas turi būti progresyvinis. Tai reiškia, kad, augant mokesčių mokėtojų pajamoms, jie turi mokesčiams skirti vis didesnę pajamų dalį (Buškevičiūtė, 2005, p. 26).

**Mokesčių veikimo sfera ir efektyvumas.** Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Kiekvieno mokesčio įstatyme yra konkretizuojami jo mokėtojai. Tačiau niekas nenori mokėti mokesčių ir stengsis jų našta perdėti kitiems. Tam, kad suprastume, kam, galų gale, tenka mokėti, reikia pažvelgti už įstatymo eilučių. Čia būtina pripažinti du dalykus: pirma - rezultate visa mokesčio našta tenka fiziniams asmenims. Nors mokesčiai gali būti renkami iš organizacijų ar įmonių, tačiau juos sumoka žmonės - savininkai, darbuotojai ar klientai. Antra - mokesčio naštos pasiskirstymas skirsis nuo įstatymu numatyto, nes ir įmonės, ir asmenys pritaiko savo pirkimą ar pardavimą prie naujų sąlygų ir taip perduoda dalį mokesčio kitiems.

**Fiskalinės politikos priemonės ūkio stabilizavimui ir augimui užtikrinti.** Mokesčių įvedimas ar pakeitimas gali sąlygoti pokyčius ir tokiuose makroekonominiuose rodikliuose, kaip visuminė paklausa, nedarbo lygis, gamybos ir bendrojo vidaus produkto dydis. Bendrasis vidaus produktas (toliau - BVP) (*Gross Domestic Product – GDP*) – visų galutinių prekių ir paslaugų, pagamintų šalyje per tam tikrą laikotarpį (paprastai per metus), naudojant šalies ekonominius išteklius, rinkos kainų suma (Snieška ir kt., 2003, p. 610). BVP lygį lemia keli pagrindiniai faktoriai. Tai: gamtiniai, darbo jėgos ir kapitalo ištekliai, technologijų išvystymas. Kadangi gamtinių išteklių buvimą lemia gamta, tai pagrindiniai kontroliuojami BVP lygio determinantai lieka darbo jėgos pasiūla, kapitalinių investicijų augimas ir technologijų diegimo greitis.

Darbo pasiūla gali padidėti dėl dviejų priežasčių. Taip gali atsitikti, jeigu išauga gyventojų skaičius. Tuomet bus gaminama daugiau produkcijos, tačiau vidutinės kiekvieno asmens



pajamos sumažės. Analizuodama mokesčių poveikį darbo jėgos pasiūlai atsiribosiu nuo šios galimybės ir priimsiu sąlygą, kad gyventojų kiekis yra pastovus. Tuomet darbo pasiūla augs, jeigu gyventojai bus suinteresuoti daugiau dirbti. Akivaizdu, kad darbo laikas tiesiogiai susijęs su bendrojo vidaus produkto lygiu ir kiekvieno asmens pagamintos produkcijos kiekiu.

Panagrinėsiu gyventojų pajamų mokesčio poveikį. Šis mokestis skatina žmogų daugiau dirbti, kad atpirktų prarandamus pinigus. Daug kas priklauso ir nuo mokesčio tarifų progresyvumo. Mano nuomone, kiekvienas žmogus linkęs dirbti mažiau, jeigu pajamų mokestis progresyvinis. Darbo jėgos pasiūlai įtaką daro ne tik tiesioginis pajamų mokestis, bet ir įvairūs pardavimo mokesčiai, tokie kaip pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), akcizai, kurie kelia prekės ar paslaugos pardavimo kainą. Kylant prekės kainai, prekių, gaunamų už tą patį uždarbį, kiekis sumažėja.

**Mokesčių sistemos administravimo teisingumas ir aiškumas.** Visus vienodų galimybių asmenis mokesčių administratoriai turi traktuoti vienodai. Kitaip visa mokesčių sistema bus neefektyvi. Ūkio subjektai savo pelną didins ne vystydami technologijas, bet vengdami mokesčių. Kiekvienas reikalaus, kad ir jam būtų sumažintas mokestis, slėps pajamas, pyks ant tų, kurie kažkodėl nemoka tiek pat kiek ir jie. Čia reikėtų atskirti du terminus - išvengimas mokesčių ir jų nuslėpimas. Pirmasis - tai legalus būdas, kai asmens elgesys keičiasi, taip, kad mokami mokesčiai būtų minimalūs. Tai normalus reiškinys. Tuo tarpu mokesčių nuslėpimas - tai nemokėjimas tų mokesčių, kurie priklauso. Populiariausios mokesčių nuslėpimo formos yra:

- dvigubos buhalterijos vedimas, viena mokesčių rinkėjams, kita vidiniam naudojimui. Kai kas naudoja du kasos aparatus ar kasos knygas;
- nerodomas pajamos uždirbtos po darbo laiko, nes už jas dažniausiai atsiskaitoma grynais pinigais;
- nerodomas pajamos, jeigu už parduotas prekes ar paslaugas atsiskaitoma barteriu;
- nerodomas “smulkios” pajamos, tokios kaip arbatpinigiai;
- dažnai sandėriai, kuriuose atsiskaitoma grynais pinigais netraukiami į apskaitą, o mokesčių rinkėjams tai labai sunku susekti (Rosen, 1988, p. 337).

Mano nuomone, mokesčių slėpimas daro ir teigiamą, ir neigiamą poveikį ekonomikai. Teigiamą, nes padidėja individų pajamos, jie daugiau išleidžia ir daugiau taupo, auga investicijos. Neigiamą, nes pažeidžiama konkurencija. Ūkio subjektas, galintis pagaminti kokybišką prekę su mažesniais kaštais, bet negalintis nuslėpti mokesčių, pralaimės konkurentui, kuris, nors ir gamins ne taip efektyviai, bet sugebės nuslėpti mokesčius. Jeigu neteisinga mokesčių administravimo sistema suteiks galimybes slėpti mokesčius, tai rinkos dėsniai bus pažeidžiami, laimės ir išliks ne būtinai geriausi. Galų gale, tai atims norą užsiimti kokiu legaliu

verslu ar investicijomis. Smuks gamybos ir BVP lygis. “Šešėlinės” ekonomikos augimas, jeigu iš vis bus, nekompensuos bendro ūkio nuosmukio.

**Mokesčių administravimo ir apskaičiavimo kaštai.** Iki šiol mokesčių surinkimo kaštams buvo skiriama nepakankamai dėmesio, tačiau tai taip pat labai svarbu kuriant efektyvią mokesčių sistemą. Mokesčių kaštai susideda iš dviejų dalių: mokesčių surinkimo ir mokesčių apskaičiavimo kaštų.

Nagrinėjant mokesčių surinkimo kaštų problemas, išskiriami tokie kriterijai efektyviai mokesčių administravimo sistemai (Musgrave, 1989, p. 278):

- kadangi tikrinama tik nedidelė dalis visų finansinių ataskaitų, jos turi būti parenkamos labai atidžiai, taip, kad visi verslininkai tikėtusi patikrinimo, būtų neužmiršta nė viena firmų ar asmenų grupė;
- geresnis mokesčių surinkimas gali būti užtikrintas įvedant didesnes baudas už mokesčių slėpimą, arba padidinus tikrinimo išlaidas taip, kad tikimybė būti tikrinamam padidėtų. Pirmasis būdas pigesnis, tačiau antrasis priimtinesnis visuomenei;
- centralizuota tikrinimo sistema pigesnė už decentralizuotą ir t. t.

Apibendrinant galima daryti išvadą, jog tradicinė mokesčių teorija, pradėta A. Smito, ir dabar sudaranti “optimalios” mokesčių sistemos pagrindą, pakankamai gerai ir teisingai atskleidžia mokesčių įtaką ir reikšmę šaliai, atskiriems asmenims. Ja vadovaujantis galima sukurti neblogą mokesčių sistemą. Tačiau tai, kad šioje teorijoje mėginama derinti du prieštarigus mokesčių tikslus - socialinį teisingumą ir ekonominį efektyvumą, padaro ją sudėtinga, painia ir sunkiai įgyvendinama. Socialinių tikslų siekimas reikalauja tiesioginių progresyvių mokesčių įvedimo, tuo tarpu ekonominis efektyvumas - kuo mažesnių netiesioginių. Tokie prieštaravimai leidžia mokesčių sistemą naudoti politiniam populiarumui įgyti, kai į pirmą vietą statomas socialinio teisingumo tikslas. Būtent tokio reiškinio įtakoje ir formavosi užsienio šalių mokesčių sistemos, kurias nusikopijavo Lietuva.

Yra keletas šalių, kurios puikiai susidorojo su iššūkiu priversti globalizaciją dirbti, arba bent priversti dirbti geriau. Ir reaguoja į globalizaciją tokiu būdu, kad yra labiau laimėtojos nei pralaimėtojos. Skandinavijos šalys, didžiąja dalimi, seka savo pasirinkta teisinga strategija - tai investicijos į švietimą ir tyrimus, bei saugumo stiprinimas. O taip pat labiau progresinė mokesčių sistema (Stiglitz, 2008, p. 180).

Tačiau “optimali” mokesčių sistema - ne vienintelė “gera” mokesčių sistema.

**Pasiūlos (neutrali) mokesčių sistema** - tai dar viena mokesčių teorija, turinti daug savo šalininkų. Jos vienu iš pradininkų galima laikyti Henry Simons. Žymiausias pasiūlos (neutralios) ekonomiką propaguojantis teoretikas – Arturas Laferas (Arthur Laffer). Siūlė sumažinti valstybės kišimąsi į mokesčių sferą, kritikavo akcizus atskiroms prekėms, nes tai prieštaravo

rinkos sąlygotam išteklių paskirstymui. Tačiau Henry Simons, skirtingai nuo šiuolaikinės pasiūlos ekonomikos mokyklos, pripažino, kad progresyviniai pajamų mokesčiai reikalingi, kad uždirbtos pajamos būtų perskirstytos socialiai teisingiau. Tuo tarpu šiuolaikinė pasiūlos mokykla teigia, kad neutralumas - svarbiausias siektinas mokesčių sistemos tikslas. Jeigu dėl kokių nors praktinių priežasčių jis negali būti įgyvendintas, tai antraeilis tikslas turėtų būti mokesčių poveikio, iškreipiančio rinkos faktorius, minimizavimas. Pagal šiuos tikslus suformuluoti du apmokestinimo principai:

**“Pirmo geriausio” apmokestinimo principas.** Šis principas teigia, kad nesant rinkos krizių<sup>2</sup> visi mokesčiai, išskyrus “nulinius” (tai mokesčiai kurių individas niekaip negali išvengti ar įtakoti, nepriklausomai nuo savo elgesio), turi būti laikomi kenksmingais, nes iškreipia rinkos jėgų veikimą (Gandhi, 1987, p. 229). Tai gali pasireikšti per:

- santykinę prekių kainą;
- santykinį kaštų apmokėjimą;
- santykinę dabarties vartojimo vertę ateities atžvilgiu;
- santykinę laisvalaikio ir darbo vertę.

“Pirmo geriausio” principas reikalauja, kad valdžia finansuotų savo veiksmus ne per mokesčius, bet per vartojimo apmokestinimą. Toks požiūris remiasi penkiomis pagrindinėmis prielaidomis:

1) individų pasirinkimas visuomet geresnis už mechanizmų, nes individai - racionalios ekonominės būtybės, turinčios visą sprendimo priėmimui reikalingą informaciją;

2) produktų ir kaštų rinkose yra tobula konkurencija, kaštai yra mobilūs ir prieš mokesčio įvedimą esančios kainos atspindi teisingus socialinius kaštus;

3) individų elgesį ir pasirinkimą sąlygoja tik kainos (jų elgesio neapriboja įstatyminiai ar socialiniai apribojimai);

4) valdžios išlaidos nedaro norimo poveikio santykinėms kainoms, t. y. jos nekompensuoja neigiamo mokesčių poveikio;

5) perskirstymas nėra pagrindinis apmokestinimo tikslas; pirminis, rinkos sąlygotas turto ir pajamų paskirstymas yra teisingas (Meidūnas, 1997, p. 3-4).

Galima daryti išvadą, kad vis tik “pirmo geriausio” apmokestinimo principai toleruoja kai kuriuos mokesčius, veikiančius rinkos sąlygotas produktų kainas, bet tik tuo atveju jeigu mokestis reikalingas tam, kad būtų išlyginti asmeniniai ir visuomeniniai kaštai (taip atsitinka,

---

<sup>2</sup> Rinkos krizės apibrėžiamos, kaip rinkos jėgų nesugebėjimas efektyviai paskirstyti išteklius. Taip gali atsitikti jeigu: (1) asmeniniai kaštai ir pajamos skiriasi nuo socialinių kaštų ir pajamų; (2) dėl netobulos konkurencijos kainos yra aukštesnės už ribinius kaštus; (3) visi individai naudojami pramonės ir paslaugų gėrybėmis, nesvarbu ar jie už tai mokėjo ar ne

jeigu vieno individo atskiri veiksmai įtakoja kito individo gerovę ar gamybą taip, kad pirmojo asmeniniai kaštai skiriasi nuo visuomenei tenkančių kaštų).

**“Antro geriausio” principas.** Šis principas prasideda nuo prielaidų: (1) realybė neleidžia patenkinti sąlygų, reikalingų “pirmo geriausio” principo įgyvendinimui; (2) ”nuliniai” mokesčiai yra apskritai neįmanomi, uždrausti ar tiesiog nepakankami reikalingoms pajamoms surinkti; (3) visi kiti mokesčiai iškreipia racionalų individų elgesį įsiterpdami tarp naudotojo sumokamos ir pardavėjo gaunamos kainos.

“Antro geriausio” principas reikalauja, kad valdžia, norėdama surinkti tam tikrą kiekį lėšų, iš rinkos faktorius iškraipiančių mokesčių, turi prekes ir faktorius apmokestinti taip, kad sukeltų proporcingus jų pasiūlos ar paklausos pasikeitimus, tuo būdu minimizuodama papildomą mokesčių našta (Gandhi, 1987, p. 231). Tai taip vadinama Ramsey taisyklė. Ja praktiškai remiasi šiuolaikinė pasiūlos (neutralaus) apmokestinimo teorija. Šią teoriją praktikoje atitinkantys mokesčiai ir jų tarifų struktūra pateikta 1 lentelėje.

**1 lentelė. Pasiūlos (neutralios) mokesčių teorijos keliami tikslai mokesčių sistemai ir su jais susijusių mokesčių tarifai bei bazės**

<b>Tikslas</b>	<b>Mokesčio bazė</b>	<b>Mokesčio tarifas</b>
<b>1. Jokio poveikio santykinėms kainoms</b>	Daugumos visuomeninių paslaugų vartojimo kainos, ir (arba) neelastingos bazės apmokestinimas visuomeninių paslaugų finansavimui	Visuomeninių paslaugų kaina nustatoma paklausos ir pasiūlos jėgų arba bet kokio, norimo dydžio mokesčio neelastingai bazei
<b>2. Veikti santykinės rinkos kainas, bet tik tam, kad ištaisyti rinkos trūkumus</b>	Neigiamai kitus rinkos dalyvius veikiančios prekės, subjektai ar veiksmai	Mokesčio tarifas turi būti tiesiog proporcingas kitiems rinkos dalyviams daromai žalai
<b>3. Mažiausias poveikis ekonominių sprendimų pasirinkimui</b>	Santykinai neelastingos pasiūlos ir paklausos prekių ir faktorių apmokestinimas	Mokesčio dydis atvirkščiai proporcingas paklausos elastingumui ir tiesiogiai pasiūlos elastingumui

Šaltinis: Gandhi, 1987, p. 232

Kaip matyti iš šios lentelės, norint įvesti mokesčių sistemą, orientuotą į neutralumą ir optimalumą, reikėtų pakeisti ir mokesčių dydžius, ir jų bazes.

Mokesčiai iš tiesų yra instrumentas, kurio pagalba siekiama daugelio tikslų. Nežiūrint į jokiais reformas toks vaidmuo bus ir ateityje. Konfliktas tarp teisingumo ir efektyvumo principų yra fundamentalus ir praktiškai neišsprendžiamas. Kuris iš jų bus labiau vertinamas priklausys nuo kiekvienos šalies. Sprendžiant šį konfliktą, reikia prisiminti, kad dideli mokesčiai su begale lengvatų yra pražūtingas sprendimas. Pajamų mokesčio progresyvumo ir tarifo mažinimas taip pat priklausys nuo konkrečios šalies sąlygų. Negalima vienareikšmiškai įvertinti visų galimų to pasekmių. Suprantama, kad jeigu pajamų mokestis labai jau aukštas, jį reikia mažinti. Kaip teigia Gandhi (1987), šalis rimtai nusprendusi įvesti "pasiūlos" mokyklos siūlomą mokesčių sistemą turi atsižvelgti į tokias penkias ypatybes (p. 242):

1) pajamų mokesčio tarifų mažinimas turi būti derinamas su mokesčio bazės išplėtimu, panaikinant lengvatas ir išimtis;

2) mokesčių sumažinimas negali būti trumpalaikis. Tam, kad individai imtų daugiau taupyti ir investuoti, jie turi būti garantuoti, kad mokestis sumažintas visam laikui, o ne bus vėl atstatytas po keleto metų;

3) prekių ir paslaugų paklausos elastingumas didesnis ilgesniame periode. Todėl galutinį mokesčio poveikį galima įvertinti tik po tam tikro laiko;

4) mokesčių mažinimas turi būti suderintas su vyriausybės išlaidų mažinimu. Kitu atveju didės biudžeto deficitas ir to pasėkoje gali paspartėti infliacijos tempai;

5) svarbu, kad lėšos, surinktos mokesčių pavidalu būtų nukreipiamos į infrastruktūros, ekonomikos, švietimo vystymą, o ne į neefektyvaus biurokratinio aparato finansavimą.

"Pasiūlos" mokyklos siūlomoje mokesčių sistemoje ypač nepageidautini tokie reiškiniai:

1) pelno mokestis - neskaitant to, kad šio mokesčio dėka dvigubai apmokestinamos individų, firmos savininkų pajamos, jis nėra neutralus ir kitais atžvilgiais: (1) mokesčių amortizacija skiriasi nuo realaus įrengimų nuvertėjimo; (2) inventoriaus įkainojimas infliacijos metu skiriasi nuo rinkos kainos; (3) dividendai traktuojami skirtingai nuo mokamų palūkanų;

2) mokesčių "skylės", išimties ar specialūs tarifai - nes jie veikia santykinės kainas;

3) dovanų ir transfero apmokestinimai - nes sukauptų pajamų mokestis apima ir dovanas bei transferus;

4) bendras pardavimų mokestis - nes jis iškreipia prekių ir paslaugų pasirinkimą dėl skirtingos jų paklausos ir pasiūlos elastingumo;

5) atskiras kapitalo pajamų mokestis - nes pajamos iš kapitalo jau vieną kartą apmokestintos, kaip padidėjusios individo pajamos (Gandhi, 1987, p. 234).

Jei efektyvus išteklių paskirstymas - vienintelis tikslas, tai, kaip matome iš 1 lentelės, mokesčiai ir jų tarifai būtų labai įvairūs. Tiksliau ką nors pasakyti apie tarifų dydį praktiškai neįmanoma, nes tam reikia tiksliai žinoti paklausos ir pasiūlos rinkų elastingumą. Kaip tvirtina

pasiūlos ekonomikos teorijos šalininkai, mokesčiai į biudžetą anksčiau ar vėliau padidina verslininkų išlaidas ir galiausiai jas apmoka vartotojai, nes kaip žinia, mokesčiai pakelia kainos lygį. Be to, dideli mokesčiai paprastai silpnina darbo stimulus, investicijas, gamybos atnaujinimą, neskatina prisiimti verslui būdingos rizikos. Tai skatina aukštesnes gamybos išlaidas ir infliaciją. Kitaip sakant, mažesni mokesčiai didina darbo patrauklumą, bei yra antiinfliacinė priemonė (Stačiokas, Rimas, 2004, p. 52-53).

Apibendrinant galima pasakyti, kad tiksliai apibrėžti, koks progresyvumas priimtinas “neutralioje” mokesčių sistemoje, negalima. Jis priklauso nuo socialinės gerovės funkcijos formos (socialinės lygybės ir ekonominių jos įgyvendinimo kaštų) ir individų savybių (sugebėjimų, pajamų, skonų ir t.t.). Dažniausiai mokesčių progresyvumas atspindi kompromisą, kuris pasiektas perskirstant pajamas konkrečioje šalyje. Konfliktas tarp dviejų mokesčių sistemos tikslų - efektyvumo ir teisingumo yra labai senas ir gerai žinomas. Deja, dažnai jis sprendžiamas pačiu blogiausiu būdu, t. y. mokestis nustatomas aukštas ir gana progresyvus, tačiau kartu numatoma daugybė galimų išimčių ir lengvatų. Tokiu atveju visi kenksmingi efektai tik sustiprinami.

Detaliau išnagrinėjus “optimalios” ir “pasiūlos” mokyklos mokesčių sistemas, galima identifikuoti skirtumus tarp jų ir padaryti šias išvadas:

- “pasiūlos” mokesčių teorija skatina didelius mokesčių tarifų mažinimus, nes tikisi, kad asmenys jautriai reaguos į tai, padidės taupymas ir investicijos. Tuo tarpu “optimali” - mokesčio tarifų dydį laiko tik empiriniu dalyku ir neskiria jiems didelio dėmesio;
- “pasiūlos” mokesčių teorija nekreipia dėmesio socialinės lygybės tikslui, tuo tarpu horizontalios ar vertikalios lygybės principai užima vieną svarbiausių vietų “optimalioje” teorijoje;
- “pasiūlos” mokesčių teorija priima tam tikrą mokesčių progresyvumą (tam, kad siūloma sistema būtų realesnė). Tuo tarpu “optimali” - neišreiškia aiškių nuostatų mokesčių progresyvumo atžvilgiu.

Apibendrinant galima pasakyti, kad “pasiūlos” mokesčių teorijos siūloma mokesčių sistema reikalauja esminės mokesčių reformos. Jos turi būti nukreiptos taip, kad sumažintų neigiamą, rinkos faktorius iškraipantį, mokesčių poveikį. Pagrindinė reformos kryptis, mano nuomone, - aukštų pajamų ir kitų mokesčių tarifų mažinimas, plečiant apmokestinimo bazę. Mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų. Per dideli mokesčiai slopina verslininkų iniciatyvą, mokesčiai slepiami, plėtojasi šešėlinės ekonomikos veikla.

## 2. LIETUVOS MOKESČIŲ SISTEMOS ANALIZĖ

### 2.1. Valstybės pajamų sąvoka bei Lietuvos valstybės pajamų sistema

Dėl darbo apimties apribojimo Lietuvos mokesčių sistemą analizuosiu fiskaliniu – valstybės pajamų formavimo atžvilgiu. Kaip minėjau anksčiau, valstybei, kaip visuomenės politinei organizacijai, vykdančiai atitinkamas bendras funkcijas, yra būtini finansiniai ištekliai šioms funkcijoms realizuoti. Todėl valstybės žinion ir nuosavybėn įstatymų nustatytais būdais ir tvarka pereina dalis krašto nacionalinių pajamų. Paskirstant ir perskirstant nacionalines pajamas, dalis jų lieka gamintojams ir kitiems ūkio subjektams, o kita atitenka valstybei, kuri taip pat perima dalį gyventojų asmeninių pajamų. Valstybės perimtos piniginės lėšos tampa valstybės pajamomis. Valstybės pajamos yra kaupiamos atitinkamuose finansiniuose fonduose, kurių pagrindas yra valstybės (savivaldybių) biudžetas, ir yra naudojamos įstatymo nustatytais kryptimis: švietimo, kultūros, sveikatos apsaugos programoms finansuoti; socialinei apsaugai ir paramai; aplinkos apsaugai; krašto apsaugai; ūkio plėtrai reguliuoti; viešajai tvarkai ir visuomenės apsaugai; valstybės (savivaldybių) institucijoms išlaikyti; kitoms bendroms visuomenės reikmėms (Pajuodienė, 1994, p. 7).

Taigi valstybės pajamos – tai finansiniai ištekliai, kurie paskirstant visuomenės nacionalines pajamas pereina valstybės žinion, yra kaupiami valstybės (savivaldybių) biudžete bei fonduose ir yra naudojami valstybės funkcijoms finansuoti.

Valstybės pajamos yra gaunamos įvairiais būdais, skiriasi jų kaupimo tvarka, naudojimo kryptys ir t.t. Tai sąlygoja valstybės pajamų įvairovę ir jų klasifikavimo būtinybę.

Valstybės pajamos turi skirtingą reikšmę formuojant valstybės finansinius fondus, todėl jos skirstytinos į privalomas ir papildomas. Pirmosios yra gaunamos nustatant įvairius privalomus mokėjimus į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus: mokesčius, rinkliavas, muitus ir kitus. Privalomoms valstybės pajamoms būdinga tai, kad jos yra planuojamos pagal valstybės (savivaldybės) poreikius finansuoti atitinkamas savo veiklos kryptis ir joms tenka pagrindinis vaidmuo sudarant valstybės (savivaldybės) biudžetą ir fondus. Papildomos pajamos yra gaunamos skolinantis lėšas iš vidaus bei užsienio kreditorių pagal paskolos sutartis ar platinant vertybinius popierius; surenkant baudas už įstatymų pažeidimus; išieškant valstybei padarytą žalą; realizuojant valstybės paveldėtą (jai dovanotą), taip pat konfiskuotą ar bešeimininkį turtą; kitais Lietuvos Respublikos (toliau - LR) įstatymais nustatytais būdais.

Valstybės pajamos skiriasi pagal jų gavimo šaltinius nuosavybės formų įvairovės požiūriu. Valstybė gauna pajamas iš viešosios nuosavybės objektų naudojimo ir realizavimo (pajamos iš valstybės ir savivaldybių įstaigų bei įmonių veiklos, iš viešosios nuosavybės objektų nuomos ar pardavimo); taip pat valstybė gali gauti pajamas iš privačios nuosavybės objektų

naudojimo (pajamos iš nevalstybinių ūkio subjektų veiklos, iš gyventojų asmeninių pajamų). Kartu valstybei pereina dalis pajamų iš užsienio subjektų veiklos Lietuvoje (Pajuodienė, 1994, p. 19).

Skiriasi ne tik valstybės pajamų šaltinių, bet ir pačių valstybės pajamų nuosavybės forma. Šiuo aspektu valstybės pajamos yra skirstomos į nuosavas ir laikinai skolintas. Nuosavoms pajamoms priklauso finansiniai ištekliai, kurie įstatymų nustatytais būdais pereina visiškos valstybės žinion ir tampa viešosios nuosavybės objektu. Tokios pajamos yra gaunamos surenkant mokesčius, rinkliavas, kitus privalomus mokėjimus; realizuojant (nuomojant) viešosios nuosavybės objektus; išieškant baudas už įstatymų pažeidimus ir kt. Skirtingai nuo nuosavų, laikinai skolintos pajamos, gautos valstybei skolinantis lėšas iš kreditorių, išlieka kreditoriaus nuosavybe ir pasibaigus skolinimosi terminui turi būti gražintos jų savininkui, kartu išmokant nustatyto dydžio palūkanas.

Pagal teritorinį kaupimo ir panaudojimo principą yra skiriamos Lietuvos Valstybės ir savivaldybių pajamos. Lietuvos Valstybės pajamos yra kaupiamos visos valstybės mastu centralizuotose finansiniuose fonduose ir naudojamos bendroms šalies reikmėms finansuoti. Tokiomis pajamomis disponuoja valstybės institucijos, įstaigos ir įmonės. Savivaldybių pajamos sudaro vietos savivaldos finansinį pamatą; jos naudojamos atitinkamos savivaldybės poreikiams finansuoti ir jomis disponuoja tos savivaldybės institucijos, įstaigos bei įmonės.

Valstybės pajamos yra kaupiamos įvairiuose finansiniuose fonduose; pagal tai jos skirstomos į biudžeto ir nebiudžetinių fondų pajamas. Biudžeto pajamų struktūra ir panaudojimo kryptys nustatytos LR biudžeto sandaros įstatyme bei apibendrinta LR mokesčių administravimo įstatyme.

Lietuvoje mokesčių nomenklatūra iš esmės nesiskiria nuo daugelio rinkos ekonomikos šalių. Visą Lietuvos mokesčių sistemą apibendrina Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Pagal jį administruojami šie mokesčiai:

- 1) pridėtinės vertės mokestis;
- 2) akcizai;
- 3) gyventojų pajamų mokestis;
- 4) nekilnojamojo turto mokestis;
- 5) žemės mokestis;
- 6) mokestis už valstybinius gamtos išteklius;
- 7) naftos ir dujų išteklių mokestis;
- 8) mokestis už aplinkos teršimą;
- 9) konsulinis mokestis;
- 10) žyminis mokestis;



- 11) paveldimo turto mokestis;
- 12) privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 13) įmokos į Garantinį fondą;
- 14) valstybės rinkliava;
- 15) loterijų ir azartinių lošimų mokestis;
- 16) mokesčiai už pramoninės nuosavybės objektų registravimą;
- 17) pelno mokestis;
- 18) valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 19) pertekliaus mokestis cukraus sektoriuje;
- 20) gamybos mokestis cukraus sektoriuje;
- 21) muitai;
- 22) atskaitymai nuo pajamų pagal Lietuvos Respublikos miškų įstatymą;
- 23) mokestis už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise;
- 24) socialinis mokestis;
- 25) papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestis.

Pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius – pridėtinės vertės mokestį, pelno mokestį, gyventojų pajamų mokestį, akcizus – administruoja Valstybinė mokesčių inspekcija. Lietuvos Respublikos muitinė administruoja muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokestį, taip pat akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Kartu su Valstybine mokesčių inspekcija mokesčius už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestį, taip pat mokesčius už aplinkos teršimą administruoja ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos įgaliotos institucijos. Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai skyriai<sup>3</sup>.

Valstybės biudžetui priskiriama: pelno mokestis, pridėtinės vertės mokestis, akcizai, konsulinis mokestis, tarptautinės prekybos ir sandorių mokesčiai bei kitos įplaukos; savivaldybių biudžetų pajamas sudaro: gyventojų pajamų mokestis (dalis), žemės mokestis, nekilnojamojo turto mokestis, kitos įplaukos.

Biudžeto pajamos, skirtingai nuo nebiudžetinių fondų pajamų, neturi tikslinės paskirties ir yra naudojamos pagal svarbiausius valstybės (savivaldybės) atitinkamo laikotarpio (biudžetinių metų) poreikius. Nebiudžetinių fondų pajamos, atvirkščiai, yra naudojamos specialiais tikslais, nurodytais šių fondų teisinį režimą reglamentuojančiuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, pagal Valstybinio socialinio draudimo įstatymą įsteigto Valstybinio socialinio draudimo fondo lėšos

---

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministerijos veiklos kryptys - Mokesčių administravimas  
[http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p\\_1\\_id=PUB.1.67](http://www.finmin.lt/c/portal/layout?p_1_id=PUB.1.67)

naudojamos: išlaidoms pagal pensijų draudimą, išlaidoms pagal ligos ir motinystės (tėvystės) draudimą; išlaidoms pagal draudimą nuo nedarbo; transporto išlaidoms kompensuoti; draudimo įstaigoms išlaikyti. LR Biudžeto sandaros įstatymo pakeitimo įstatymas (2004) praplėtė nebiudžetinių valstybinių fondų skaičių, įteisindamas Rezervinį (stabilizavimo) ir Garantinį fondus. Šiuo metu veikia šeši nebiudžetiniai valstybiniai fondai.

Apibendrinant galima pasakyti, kad „nebiudžetinių fondų pagrindinė paskirtis – tikslinių priemonių finansavimas, panaudojant specialius tikslinius atskaitymus ir kitus lėšų šaltinius“ (Davulis, 2006, p. 43).

Yra įvairių valstybės pajamų gavimo būdų (metodų). Šiuo požiūriu jos yra skirstomos į mokestines ir nemokestines pajamas. Mokestinės pajamos yra gaunamos per mokesčius, kuriems būdingas visuotinis privalomumas ir individualus neatlyginimas. Skirtingai nuo mokestinių, nemokestinės pajamos yra gaunamos tiek privalomumo, tiek savanoriškumo pagrindais. Kaip privalomos nemokestinės pajamos yra surenkamos rinkliavos, baudos, išieškoma valstybei padaryta žala. Nemokestinės pajamos taip pat gaunamos skolinant lėšas valstybei, perduodant jai savanoriškus įnašus ir t.t. Kaip teigia prof. O. G. Rakauskienė (2006) „Šio pajamų šaltinio dalis bendrose biudžeto pajamose daugelyje šalių yra nedidelė. Tik tuo atveju, jei valstybei priklauso dideli gamtos ištekliai, daug įmonių, pajamos iš valstybės nuosavybės gali sudaryti nemažą biudžeto dalį. <...> Išsivysčiusiose šalyse – didelė tiesioginių mokesčių dalis. Pavyzdžiui, JAV tiesioginiai mokesčiai sudaro apie 85 proc. valstybės gaunamų pajamų. Besivystančiose šalyse didelę mokestinių pajamų dalį sudaro netiesioginiai mokesčiai. Šiuos mokesčius lengviau surinkti nei pajamų mokesčius, tačiau šie mokesčiai regresyvūs, t. y. mažas pajamas gaunanti visuomenės dalis moka didesnę mokesčių dalį nei gaunantys dideles pajamas“ ( p. 227).

Mokant mokesčius yra ne tik surenkamos lėšos valstybės funkcijoms vykdyti būtinos lėšos, bet ir reguliuojama gamyba ir vartojimas, išlyginamos gyventojų pajamos ir net daromas poveikis demografiniams procesams (reguliuojamoji mokesčių funkcija). Nustatydama skirtingus mokesčio tarifus, valstybė skatina spartesnę atskirų ūkio šakų plėtotę; nustatydama skirtingus tarifus atskiroms prekių grupėms – reguliuoja tų prekių vartojimą ir pan.

Šios svarbios mokesčių funkcijos (fiskalinė ir reguliuojamoji) leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą. Tačiau jei valstybė negali egzistuoti be mokesčių, tai ir mokesčiai neįmanomi be valstybės (Pajuodienė, 1994, p. 33). Vyriausybė naudoja mokesčius kaip biudžeto socialinės ar ekonominės politikos priemonę, todėl mokesčių sistema sėkminga, kai: surenkamos būtinos mokesčių pajamos; užtikrinamas mažiausių surinkimo kaštų principas; vienodai paskirstoma mokesčių našta; minimaliai iškreipiamas ekonominės sistemos efektyvumas (Pukelienė, 2008, psl. 269).

## 2. 2. Mokesčių sistemos sąryšis su pagrindiniais ekonominiais ūkio rodikliais

Savo darbe minėjau, kad mokesčiai yra svarbiausias valstybės pajamų šaltinis, padedantis paskirstyti ir perskirstyti paskirstyti ir perskirstyti bendrąjį vidaus produktą ir nacionalines pajamas.

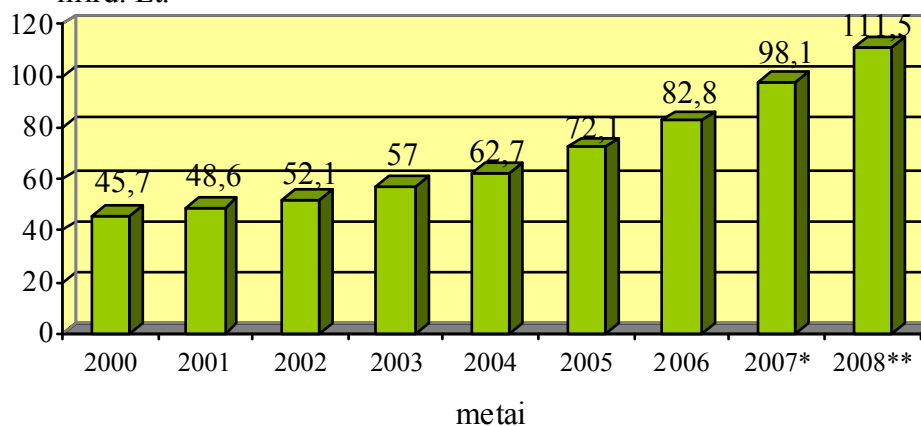
Bendrasis vidaus produktas – vienas iš pagrindinių ekonominių ūkio rodiklių, parodantis šalies ekonominę būklę. Štai kaip Bendrojo vidaus produkto sąvokos apibrėžimą pateikia laisvoji enciklopedija „Vikipedija“: „Bendrasis vidaus produktas (BVP) yra vienas iš rodiklių parodančių tam tikros teritorijos ekonomikos lygį. Bendrasis vidaus produktas yra apibrėžiamas kaip galutinė prekių ir paslaugų sukurtų šalyje rinkos vertė per tam tikrą laiko tarpą“.

Rengdami makroekonomikos apžvalgas, analitikai paprastai daug dėmesio skiria valstybės einamosios sąskaitos, biudžeto balansui, valstybės skoloms. Vis dėlto BVP, jo išvestiniai rodikliai lieka pamatiniu rodikliu – kad ir kaip būtų kritikuojamos šio dydžio apskaičiavimų metodikos. Rodikliai daugiausia yra susiję su valstybės siekiu valdyti savo ekonominių gyvenimą bei

politinių sprendimų priėmimui. Svarbu nusistatyti, kas konkrečiais rodikliais yra argumentuojama, suvokti, kad jie reikalingi ne smalsumui tenkinti, o norint nustatyti, ar vykstantys pokyčiai yra geri, pageidautini.

Lietuvoje BVP 2000-2008 m. kito sekančiai:

Bendrasis vidaus produktas,  
mlrd. Lt.



\*- negalutiniai duomenys

\*\*-išankstiniai duomenys

Šaltinis: sudaryta remiantis „BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodai“. - Statistikos departamentas prie LRV, <http://www.stat.gov.lt>

1 pav. Bendrojo vidaus produkto kitimas 2000-2008 metais

Pastaruosius kelis metus Lietuva išgyveno ekonominio pakilimo ciklą - šalies ūkis augo ypač sparčiai, bendrasis vidaus produktas didėjo vidutiniškai apie aštuonis procentus kasmet. 2007 metais Lietuvos realaus metinio BVP augimas viršijo potencialą ir sudarė 8,8 procento. Sparčiai augusi paklausa ir Lietuvos ekonomikos atvirumas nulėmė aukštesnius nei įprastai infliacijos ir einamosios sąskaitos deficito lygius. Išankstiniu vertinimu 2008 m. sukurtas BVP siekė 111,5 milijardo litų veikusiomis kainomis ir lyginant su 2000 metais padidėjo du kartus. Tačiau Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – LRV) paskelbtas 2008 m. pirmo pusmečio 6,1 procento BVP prieaugis rodo, kad Lietuvai pavyko išvengti ūkį kaitinančio (esamomis sąlygomis per spartaus, viršijančio 10 procentų) augimo. Galima teigti, kad 2008 m. pirmąjį–trečiąjį ketvirčius Lietuvos ekonomika judėjo „minkštojo nusileidimo“ trajektorija, tačiau ketvirtąjį ketvirtį įvyko lūžis, ir ūkis įžengė į recesijos etapą.

Remiantis pirmuoju Statistikos departamento prie LRV įverčiu, 2009 m. pirmąjį ketvirtį realusis BVP per metus sumažėjo 12,6 proc., palyginti su –2,2 proc. 2008 m. paskutinįjį ketvirtį. Kita vertus, BVP kritimas buvo mažiausias iš visų Baltijos valstybių. Eurostato duomenimis Latvijos BVP per metus sumažėjo 18,6 proc., ir -11,2 proc. lyginant su 2008 m. IV ketv. Estijos BVP kritimas kiek švelnesnis – 15,6 proc. per metus ir 6,5 proc. per 2009 m. I ketvirtį.

Didelę įtaką Baltijos šalių ekonomikoms daro išorinės paklausos sumažėjimas ir ypač silpna vidaus paklausa, kurią dar labiau paaštrina kritęs pasitikėjimas, augantis nedarbo lygis, darbo užmokesčio sumažėjimas ir kreditų krizė<sup>4</sup>.

Šalies BVP, palyginti su antruoju 2008 m. ketvirčiu, smuktelėjo 20,2 proc. (patikslintais duomenimis 19,5 proc.), tuo tarpu pirmąjį 2009 m. pusmetį, palyginti su atitinkamu praėjusių metų laikotarpiu, BVP sumažėjo 17,0 proc.

Valdžios veiksmai kol kas yra sukonzentruoti į viešųjų finansų balanso atstatymą, o ne į ekonominio augimo tikslus. Galima tik apgailestauti, kad Lietuva, kitaip nei daug aukštesnį kredito reitingą turinčios Europos Sąjungos valstybės, nesiėmė mokesčių mažinimo ir biudžeto išlaidų didinimo programų recesijai sušvelninti. Tačiau prieš darant intervenciją į valstybės biudžetą būtina galvoti ir apie ekonominę stimuliaciją, nes nuolatinis biudžeto pajamų didinimas keliant mokesčius ir biudžeto išlaidų mažinimas veda į dar didesnę ekonomikos susitraukimą.

Šalies politikai lygina padėtį su kaimyninėmis šalimis (be abejo Lietuvos naudai), tačiau ES analitikai makroekonomikos apžvalgose vis dažniau primena, kad naujųjų ES šalių narių rodikliai yra nedžiuginantys.

---

<sup>4</sup> Baltijos šalių apžvalga, Makroekonomikos apžvalga 2009 m. balandžio mėn., [http://www.swedbank.lt/lt/previews/get/655/1240994609\\_Baltijos\\_saliu\\_apzvalga\\_\(2009\\_m.\\_balandzio\\_men.\).pdf](http://www.swedbank.lt/lt/previews/get/655/1240994609_Baltijos_saliu_apzvalga_(2009_m._balandzio_men.).pdf)

BVP per 2009 m. pirmą ketvirtį Euro erdvės<sup>5</sup> (EA16) nukrito 2,5 proc. ir ES27<sup>6</sup> – 2,4 proc. palyginti su ankstesniu ketvirčiu, pagal pirmus apytikrius apskaičiavimus<sup>7</sup>.

Didžiausias pramonės gamybos ir eksporto nuosmukis visose trijose Baltijos šalyse įvyko tuo pačiu metu, kaip Vokietijoje, Švedijoje, Suomijoje ir Didžiojoje Britanijoje. Teigiama, kad Baltijos šalių ekonomikos pagerėjimo nebus, kol minėtose šalyse padėtis išliks sudėtinga.

Bendram apmokestinimo lygiui apibūdinti dažniausiai naudojamas rodiklis - mokestinių įplaukų ir bendrojo vidaus produkto santykis. Jo dydis pasaulyje labai nevienodas ir svyruoja nuo 24 iki 57 proc. Praeityje kai kurie rinkos tyrinėtojai teigė, kad įprastinėmis sąlygomis egzistuoja teorinė apmokestinimo riba, kurią peržengti ekonominio skatinimo ir augimo požiūriu nepageidautina. Vienas iš tokių tyrinėtojų Kolin Klark (Colin Clark) netgi suformulavo hipotezę, jog ta absoliuti riba yra, kai mokestinių įplaukų ir BVP santykis lygus 25 proc., ir kad bet kuri demokratinė šalis, peržengusi šią ribą, veikiausiai turės nuostolių (Pajuodienė, 1994, p. 14). Šiandieninėje ekonomikoje manoma, kad tai per daug supaprastintas požiūris. Kaip sako A. Vagnerio dėsnis (pavadintas XIX a. vokiečių mokslininko Adolfo Vagnerio vardu) – vykstant ekonominei plėtrai ir didėjant bendrųjų projektų įvairovei ir kiekiui, per valstybės biudžetą perskirstoma nacionalinio produkto dalis turi tendenciją didėti. Nuo A. Vagnerio laikų iki XX a. pabaigos ši tendencija išsilaiškė – per biudžetą perskirstoma BVP dalis išsivysčiusiose šalyse padidėjo keletą kartų – nuo maždaug 8-10 proc. iki vidutiniškai 40 proc. (Gylis, 2006, p. 9).

Pavyzdžiui, Eurostato duomenimis 2007 metais Europos Sąjungoje mokesstinės pajamos sudarė 40,9 proc. BVP (žr. 2 pav.).

Danija ir Švedija pasiekė aukščiausius mokestinių pajamų lygius – maždaug pusę BVP. Tuo metu, kai naujose Europos Sąjungos valstybėse narėse (tos, kurios prisijungė prie Europos Sąjungos nuo 2004 m.) šis rodiklis smarkai nusileidžia.

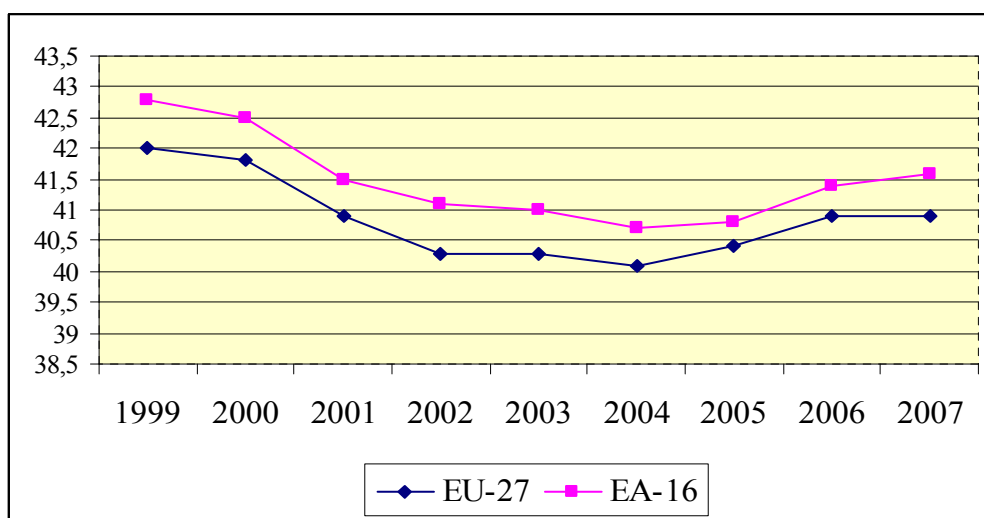
---

<sup>5</sup> Euro erdvė (anglų k. The euro area (EA16)) susideda iš Belgijos, Vokietijos, Airijos, Graikijos, Ispanijos, Prancūzijos, Italijos, Kipro, Liuksemburgo, Maltos, Nyderlandų, Austrijos, Portugalijos, Slovėnijos, Slovakijos ir Suomijos

<sup>6</sup> Europos Sąjunga iš 27 šalių narių (ES27 (anglų k. EU27)). Susideda iš Belgijos (BE), Bulgarijos (BG), Čekijos (CZ), Danijos (DK), Vokietijos (DE), Estijos (EE), Airijos (IE), Graikijos (EL), Ispanijos (ES), Prancūzijos (FR), Italijos (IT), Kipro (CY), Latvijos (LV), Lietuvos (LT), Liuksemburgo (LU), Bulgarijos (HU), Maltos (MT), Nyderlandų (NL), Austrijos (AT), Lenkijos (PL), Portugalijos (PT), Rumunijos (RO), Slovėnijos (SI), Slovakijos (SK), Suomijos (FI), Švedijos (SE) ir Jungtinės Karalystės (UK).

<sup>7</sup> „Euro area GDP down by 2.5% and EU27 GDP down by 2.4%“, 82/2009 - 3 June 2009, Eurostat tinklapis [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-03062009-BP/EN/2-03062009-BP-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-03062009-BP/EN/2-03062009-BP-EN.PDF);

„GDP per inhabitant varied by one to six across the EU27 Member States“, 94/2009 - 25 June 2009 [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-25062009-BP/EN/2-25062009-BP-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-25062009-BP/EN/2-25062009-BP-EN.PDF)

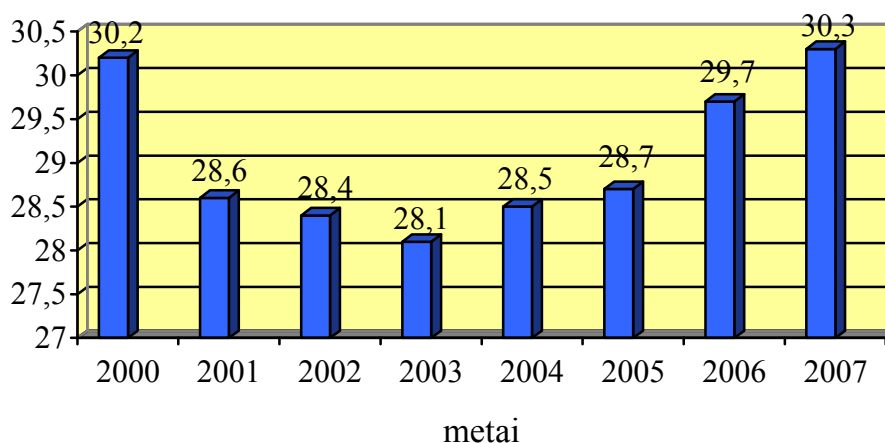


Šaltinis: European Commission, Taxation trends in the European Union (Mokestinės pajamos ES). - Eurostat, Statistic in focus 43/2009, p. 5.

**2 pav. Mokestinės pajamos 27 valstybių narių (ES-27) ir euro erdvės šalių (EA-16) 1999-2007, proc. BVP**

Pavyzdžiui, 2007 m. mokestinės pajamos sudarė 30,7 proc. BVP Latvijoje, atitinkamai Estijoje – 33,2 proc. Mokesčių ir socialinio draudimo įmokų santykio BVP kitimas Lietuvoje pavaizduotas 3 paveiksle.

Mokesčių ir socialinio draudimo įmokų santykis BVP, proc.



Šaltinis: sudaryta remiantis „Valdžios sektoriaus finansų duomenys“. - Statistikos departamentas prie LRV, [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt)

**3 pav. Mokesčių ir socialinio draudimo įmokos 2000-2007 m. (ESS'95 sistema), proc. BVP**

Yra daug priežasčių, kodėl mokestinės pajamos kasmet keičiasi kaip BVP procentinis dydis. Svarbiausios priežastys yra ekonominės veiklos pakeitimai (paveikiantys darbo, prekių ir paslaugų pardavimus, ir t.t.) ir mokesčio įstatymuose (paveikiantys mokesčių tarifus, lengvatas, ir t.t.). Manau, kad ne mažiau įtakos, negu apmokestinimo lygis, turi ir surinktų mokesčių

paskirstymas, mokesčių sistemos struktūra. Reikėtų ieškoti būdų, kurie ne tik padidintų mokesčių surinkimą, bet iš esmės ir nuolat didintų valstybės pajamas (Rakauskienė, 2006, p. 274).

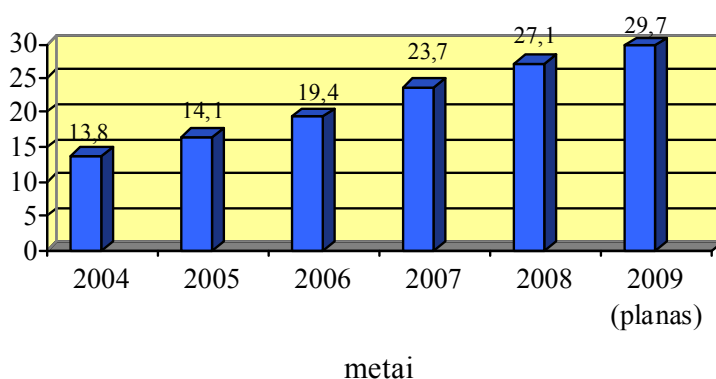
Svarbu pažymėti, kad naujose valstybėse narėse, yra apskritai mažiau pasitikėjimo tiesioginiais mokesčiais kaip vyriausybinių pajamų forma negu Europos Sąjungoje bendrai.

Mokesčių sistema turi būti tokia, kad neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų tarifų, įplaukos iš mokesčių didėtų labiau nei BVP. Tačiau per pastarąjį dešimtmetį nacionalinis biudžetas sudarė vis mažesnę dalį bendrajame vidaus produkte. Viena iš priežasčių nurodoma sudėtinga mokesčių sistema, įmonių nemokumas bei institucijų, atsakingų už mokesčių administravimą, neefektyvų darbą. Antroji priežastis šešėlinė ekonomika. Tai vengimas mokėti mokesčius, korupcija bei nusikalstama veikla. Tačiau kaip teigia prof. O. G. Rakauskienė (2006) „Šešėlinė ekonomika – visada yra valstybės ekonominės politikos klaidų pasekmė, o ne priežastis“ (p. 295).

Kaip ir iki šiol, daugiausia pajamų 2008 metais valstybė gavo surinkusi mokesčius – 73,6 procento. Daugiausia mokestinių lėšų, 13 mlrd. litų, į biudžetą įplaukė iš prekių ir paslaugų mokesčių – pridėtinės vertės, transporto priemonių ir kitų mokesčių, akcizų, rinkliavų. Iš pridėtinės vertės mokesčio gauta 9,2 mlrd. litų, arba daugiau kaip 39,6 proc. visų valstybės biudžeto pajamų. Iš gyventojų pajamų mokesčio – apie 1,7 mlrd. litų, arba 7,3 proc. visų pajamų.

Nacionalinio biudžeto pajamos 2006 m. buvo 19,4 mlrd. Lt, 2007 metais – 23,7 mlrd. Lt, 2008 m.– 27,1 mlrd. Lt (4 pav.).

#### Nacionalinio biudžeto pajamų pokytis 2004-2009 m., mlrd. Lt.



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

#### 4 pav. Nacionalinio biudžeto pajamų kitimas Lietuvoje 2004-2009 metais

Išsamiau panagrinėjus pastarųjų metų Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo planus, pastebėta, kad jie vykdomi atskirų mokesčių surinkimo poveršiu pagal planą sąskaita (žr. 2 lentelę).

LR finansų ministerijos duomenimis<sup>8</sup> į nacionalinį biudžetą per 2009 m. sausio-birželio mėn. įplaukė 9224,2 mln. litų pajamų. Buvo prognozuota, kad į nacionalinį biudžetą per 2009 m. sausio- birželio mėn. įplauks 9462,2 mln. litų. Faktiškai įplaukė 238 mln. litų, arba 2,5 proc. mažiau. Atkreiptinas dėmesys, kad LR finansų ministro 2009 m. gegužės 29 d. Nr. 1K-169 įsakymu valstybės biudžeto planas buvo patikslintas atsižvelgiant į 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymą.

Nepaisant valdžios pastangų didinti mokesčius ir mažinti viešąsias išlaidas, fiskalinės politikos padangė toliau niukiasi - per pirmąjį 2009 metų pusmetį į valstybės biudžetą įplaukė 7408,5 mln. litų pajamų, t. y. nesurinkta 193,8 mln. litų. Į savivaldybių biudžetus per 2009 m. sausio- birželio mėn. įplaukė 1815,7 mln. litų. Buvo prognozuota, kad į savivaldybių biudžetus per 2009 m. I pusmetį įplauks 1859,9 mln. litų. Faktiškai įplaukė 44,2 mln. litų, arba 2,4 proc. mažiau.

**2 lentelė. Nacionalinio biudžeto pagrindinių pajamų surinkimo plano įvykdymas 2007-2009 m. I pusmetis, proc.**

Pagrindinės pajamos	Metai		
	2007 m.	2008 m.	2009 m. I pusmetis
Gyventojų pajamų mokestis	96,9	94,0	96,03
Pelno mokestis	87,8	107,3	94,0
Pridėtinės vertės mokestis	109,9	90,9	98,7
Akcizai	106,8	95,3	99,3

**Šaltinis:** sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo operatyviais duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

Atkreiptinas dėmesys, kad iki aukščiau minėto valstybės biudžeto plano patikslinimo į valstybės biudžetą per 2009 m. I ketv. buvo nesurinkta 1,242 mlrd. Lt mokesčių, vien balandžio mėnesį nuo plano atsilieka 402 mln. Lt. Sunkiausiai sekėsi surinkti pelno ir pridėtinės vertės mokesčius – pirmojo surinkimo planas įvykdytas 71,5 proc., antrojo – 76,1 proc. Iš viso per 2009 metų pirmus keturis mėnesius mokesčių surinkimo planas įvykdytas tik 80,8 proc.

Biudžeto projektuotojai nepakankamai įvertino neigiamą netiesioginį padidėjusių mokesčių efektą – kontrabandos augimo, mokesčių slėpimo sustiprėjimo, Lietuvos gyventojų

<sup>8</sup> Šaltinis: 2009 m. I pusmečio nacionalinio biudžeto pajamos. - LR finansų ministerija, [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudžeto\\_vykdymas/Biudžeto\\_pajamu\\_apzvalga/fm\\_nacbiudz\\_ataskaita\\_2009\\_I\\_pusm.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudžeto_vykdymas/Biudžeto_pajamu_apzvalga/fm_nacbiudz_ataskaita_2009_I_pusm.pdf)



kelionių apsipirkti į kaimynines šalis plitimo ir t. t., o ir ūkio nuosmukio mastas yra gerokai didesnis nei buvo prognozuotas minėtame plane.

Atliktas tyrimas parodė, kad Lietuvos vyriausybė 2008 metų spalio mėnesį pritardama itin optimistiniams 2009 m. Nacionalinio biudžeto ir Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto projektams, kurie numatė krizės sąlygomis gauti pajamų atitinkamai 30,2 ir 13,1 mlrd. litų, t. y. apie 10 ir 17 proc. daugiau nei buvo surinkta pernai, neįvertino, kad Lietuvos ūkis sparčiai juda recesijos link, o Latvijos pavyzdys parodė netikėtai kylančią Baltijos šalių nemokumo grėsmę. Kadangi 2009 metų valstybės ir nacionalinio biudžeto pajamų planas buvo ne kartą koreguotas, pajamų plano vykdymo rodikliai tampa nereprezentatyvūs.

Ribojančios įtakos biudžeto pajamų surinkimui turės smarkiau nei planuota sumažėsianti infliacija bei nepaliaujamai krintantis BVP lygis. Tai pat didėjantis nedarbas – pirminiais Eurostato duomenimis 2009 m. I ketv. nedarbo lygis 27 valstybių narių (ES-27) ir euro erdvės šalių (EA-16) smuko nuo 0,8 iki 1,2 proc. lyginant su 2008 m. I ketv. Be abejo, skaičiai kalba už save – Lietuva yra tarp šalių, kuriose nedarbo lygis yra didžiausias (2009 m. ketvirtą mėnesį siekė 16,8 proc.)<sup>9</sup>.

Didžioji valstybės mokestinių pajamų dalis surenkama iš darbo užmokesčio. Gyventojų pajamų mokestis ir socialinio draudimo įmokos sudaro pusę valdžios pajamų (atitinkamai 22,8 ir 27,9 proc.). Socialinei ir sveikatos apsaugai finansuoti skiriamos visos socialinio draudimo įmokos forma gautos įplaukos ir didelė dalis gyventojų pajamų mokesčio įplaukų, nes 30 proc. pastarųjų iš karto pervedama į sveikatos draudimo fondą. Vartojimo mokesčiai (PVM ir akcizai) sudaro trečdalį visų valstybės įplaukų. Suprantama, kad šios įplaukos taip pat priklauso nuo darbo užmokesčio dalies, išleidžiamos vartojimui.

Žinoma, kad mokestinių įplaukų struktūra iš esmės pasikeitė per pastaruosius dvidešimt metų. Mano nuomone, sparčią mokesčių reformą pastūmėjo dvi esminės priežastys: perėjimas į rinkos ekonomiką ir būtinybė integruotis į Europos Sąjungą. Paskelbus Lietuvos Nepriklausomybę, šimtai apyvartos mokesčių ir pelno mokesčiai buvo pagrindiniai biudžeto pajamų šaltiniai. Pereinamojo laikotarpio pradžioje privataus sektoriaus ekonominei veiklai pereinant į šešėlinę ekonomiką mokestinės įplaukos sumažėjo. Siekiant pakeisti šią kryptį, biudžeto pajamos visiškai pertvarkytos įvedant naujus, rinkos ekonomikai tinkančius mokesčius.

---

<sup>9</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Euro area and EU27 employment down by 0.8% 86/2009 - 15 June 2009  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-15062009-AP/EN/2-15062009-AP-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-15062009-AP/EN/2-15062009-AP-EN.PDF);  
Unemployment rate  
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=teilm020&tableSelection=1&plugin=1>

### 2.3. ES šalių ir Lietuvos mokesčių sistemų skirtumai

Visose ES šalyse mokesčių sistemos skiriasi, kadangi nėra bendro ES mastu harmonizuotos mokesčių sistemos modelio. Egzistuoja tam tikri bendri apmokestinimo principai, mokesčių rūšys bei jų taikymo mechanizmai, į kuriuos tradiciškai orientuojamasi tiek ES, tiek ir visame pasaulyje. Sąjungos mastu direktyvų bei reglamentų pagalba visiškai reglamentuoti tėra du mokesčiai - pridėtinės vertės ir akcizai. Visi kiti mokesčiai daugiau ar mažiau paliekami nacionalinei kompetencijai, išskyrus kelias direktyvas pelno ir pajamų mokesčių srityje. Rašant apie pelno mokestį atkreiptinas dėmesys į vadinamąsias Gero elgesio taisykles – „Code of conduct“, kurios, nors ir būdamos tik šalių narių politinis dokumentas, tarsi pasižadėjimas vengti nesąžiningos konkurencijos mokesčių srityje, yra tikrai svarbios vertinant šalies mokesčių sistemos suderinimo su ES teisynu būklę.

Mokesčių harmonizavimas ES šalyse pasirodė kur kas sudėtingesnis procesas negu buvo tikėtasi. Tą nulėmė rimti mokesčių mechanizmų bei jų vaidmens atskirose valstybėse skirtumai. Mokesčių dalis BVP atskirais metais svyravo tarp 30 proc. (Ispanijoje) ir 51 proc. (Danijoje). Tiesioginių mokesčių lyginamasis svoris bendrose pajamose svyravo nuo 15 proc. (Graikijoje) iki 38 proc. (Didžiojoje Britanijoje), o netiesioginiai mokesčiai – nuo 19 proc. (Ispanijoje) iki 45 proc. (Danijoje). Skirtinga ir mokesčių struktūra. Netiesioginiai mokesčiai – ES šalių mokesčių harmonizavimo politikos prioritetasis, kadangi tai buvo lengviausiai įgyvendinamas variantas. O atskirų šalių tiesioginio apmokestinimo sistemos sunkiai suderinamos, nes labai skirtingos (Stačiokas, Rimas, 2004, p. 30).

Reikia atkreipti dėmesį, kad mokesčių našta ES šalyse taip pat yra skirtinga. Be to, 2007 m. Eurostat duomenimis ES mokesčių našta maždaug 12 procentinių punktų didesnė nei JAV ir Japonijoje. Mokesčių naštos dydis atskirose ES šalyse gerokai skyrėsi: mažiausi Rumunijoje, Slovakijoje (abiejose 29,4 proc.) ir Lietuvoje (29,9 proc.), didžiausi Danijoje (48,7 proc.) ir Švedijoje (48,3 proc.). Daugiau nei pusė mokestinių pajamų visoje ES ir toliau gaunama iš darbo mokesčių. Kapitalo mokesčiai sudarė maždaug 23 proc. visų mokestinių pajamų: didžiausi Kipre (50,5 proc.), Danijoje (44,9 proc.) ir Jungtinėje Karalystėje (42,7 proc.), mažiausi Estijoje (10,3 proc.), Lietuvoje (12,1 proc.) ir Latvijoje (14,6 proc.)<sup>10</sup>.

Kalbant apie patį mokesčio naštos rodiklį, įvairūs autoriai sutaria, kad jis matuojamas pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas sumoka į biudžetą. Santykinis rodiklis – tai įplaukų iš mokesčio santykis su BVP.

---

<sup>10</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union, STAT/09/92, 22 June 2009  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/09/92&format=HTML&aged=0&language=EN&uiLanguage=en>

Eurostat „Apmokestinimo tendencijos Europos Sąjungoje“ (anglų k. *Taxation trends in the European Union*) duomenimis 2007 m. Lietuva užima trečią žemiausią vietą tarp šalių narių pagal mokesčių našta (apimdama socialinius įnašus) Europos Sąjungoje (29,9 proc. PVP lyginant su ES-27 vidurkiu – 37,5 proc.). Šis rodiklis yra žemiausias lyginant su kitomis Baltijos valstybėse. Aukštas bendras vidurkis jokių būdu neduoda suprasti, kad kiekviena Europos Sąjungos valstybė narė rodo aukštą mokesčio santykį, priešingai, dešimt valstybių narių rodo santykius žemiau 35 proc. žymės. Apmokestinimo lygmenų skirtumai ES šalyse yra ganėtinai ryškūs - visaapimantis mokesčio santykis svyruoja per beveik dvidešimt BVP procentinių punktų nuo 2,4 proc. Rumunijoje iki 48,7 proc. Danijoje.

Lietuvos pasitikėjimas netiesioginiais mokesčiais maždaug atitinka ES-27 vidurkį. Tačiau, palyginti su 1990-ųjų pabaiga, netiesioginių mokesčių dalis iš esmės sumažėjo, tuo metu, kai ES-27 vidurkis truputį padidėjo. Tiesioginiai mokesčiai apima 9,3 proc. BVP (atitinkamai ES-27 vidurkis – 12,4 proc.). Mokesčių sudėtis nuo 2000 metų šiek tiek pasikeitė, t.y. daugiau tiesioginių mokesčių ir toli nuo socialinės apsaugos įnašų. Tačiau, reformos įvestos neseniai, todėl labiausiai tikėtina, kad tai parodys įnašą tiesioginio apmokestinimo svoryje, kai duomenys už 2009 metus bus galutiniai<sup>11</sup>.

Analizuojant mokslinę literatūrą, pastebėta, kad mokesčių įplaukų ir BVP santykis yra tapatinamas su mokesčių našta, tačiau Lietuvoje nėra patvirtintos oficialios mokesčių naštos skaičiavimo metodikos. Taip pat trūksta informacijos, kaip Europos Sąjungos šalys apskaičiuoja mokesčių naštos rodiklius, kokie mokesčiai yra įvertinami, o kurie – ne. Viena iš hipotezių, kad geriausiai mokesčių našta kiekvienoje ekonominėje veikloje atspindi rodiklis parodantis kiek mokesčių tenka vienam dirbančiajam konkrečioje ekonominėje veikloje.

Eurostat išankstiniais 2008 m. I ketvirčio duomenimis BVP, išreikštam perkamosios galios standartu<sup>12</sup> (toliau – PGS) (anglų k. *Purchasing Power Standards (PPS)*), kuris tenka vienam gyventojui svyravo nuo 40 iki 253 proc. tarp ES valstybių narių. Duomenys pateikiami apie 27 ES šalis nares, 3 šalis kandidates, 3 EFTA šalis nares ir 4 Vakarų Balkanų šalis (žr. 3 lentelę).

Estija, Vengrija, Lietuva, Lenkija ir Latvija buvo tarp šalių narių, kurių rodiklis yra 30-50 proc. žemiau ES27 vidurkio.

---

<sup>11</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union, - 2009  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF)

<sup>12</sup> Perkamosios galios standartas (PGS) yra dirbtinis užuominos valiutos vienetas, kuris šalina kainų lygio skirtumus tarp šalių. Tokiu būdu, vienas PGS perka tą pačią apimtį prekių ir paslaugų visose šalyse. Šis vienetas leidžia atlikti reikšmingus ekonomikos rodiklių apimties palyginimus šalyse.

**3 lentelė. BVP (išreikštas PGS) vidutiniškai vienam gyventojui, 2008, ES27 = 100**

Liuksemburgas	253	Portugalija	75
Airija	140	Slovakija	72
Nyderlandai	135	Estija	67
Austrija	123	Bulgarija	63
Švedija	121	Lietuva	61
Danija	119	Lenkija	57
Jungtinė Karalystė	117	Latvija	56
Suomija	116	Rumunija	46
Vokietija	116	Bulgarija	40
Belgija	115	Kroatija	63
Prancūzija	107	Turkija	45
Ispanija	104	Makedonija	32
Italija	100	Norvegija	190
<b>ES27</b>	<b>100</b>	Šveicarija	141
Graikija	95	Islandija	119
Kipras	95	Juodkalnija	46
Slovėnija	90	Serbija	37
Čekija	80	Bosnija ir Hercegovina	30
Malta	76	Albanija	25

**Šaltinis:** Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union, - 2009

[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF)

Užklupus sunkmečiui dauguma valstybių keičia savo mokesčių sistemas. Jos bando padidinti biudžeto pajamas arba pagyvinti ekonomiką. Eurostat pateikiama statistika „Apmokestinimo tendencijos Europos Sąjungoje“ (anglų k. *Taxation trends in the European Union*), apima duomenis iki 2007 metų, t. y. anksčiau, negu globalinė ekonominė ir finansinė krizė pasklido į Europą. Nuo antros 2008 metų pusės, vyriausybės ėmėsi veiksmų, kad įvestų matus ekonomikos palaikymui bei viešųjų finansų konsolidavimui<sup>13</sup>:

- veiksmai yra ganėtinai skirtingi pagal savo formą, apimtį ir biudžetinį poveikį, kadangi vienos šalys narės įvedė esmines reformas, o kitos - pirmiausiai ėmėsi automatiškos stabilizavimo priemonių, kad palaikytų ekonominę veiklą.

- Nors daugiausiai priemonės susideda iš savarankiško mokesčių mažinimo, kai kurios valstybės narės vietoj to pasirinko pajamų didėjimo matus dėl biudžetinio manevringumo trūkumo.

<sup>13</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union, 2009

[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF) (p. 11)

- Daug valstybių narių pakėlė PVM normas, sutrumpino lengvatų ir lengvatinio tarifo apimtis, ar padidino akcizo pareigas padėti sukurti biudžetinį trūkstamą kiekį, kurį įtakojo smukimas. Išimtis - Suomija sumažino PVM tarifą maisto produktams.

- Priemonės, kad sumažintų bendrą įmonių pelno apmokestinimo normą buvo palyginti reti, matyt, todėl, kad tokia priemonė neturi jokio trumpalaikio poveikio nuostolingoms kompanijoms. Vis dėlto daug valstybių narių pabandė palaikyti verslo investicijas.

- Atsižvelgiant į tai, kad pasaulinės kainos mažėjo su nuosmukio pradžia, valstybės narės nesumažino akcizo dydžio energetiniams produktams, nors pavyzdžiui, Italija sumažino akcizo dydį pramoninio naudojimo dujoms.

- Plati priemonių įvairovė pagal atskirus sektorius. Kelios valstybės narės pabandė atgaivinti smukimą apgyvendinimo sektoriuje, teikdamos įvairių rūšių mokesčių sumažinimą; Kipras ir Malta ėmėsi priemonių, kad sumažintų mokesčio našta turizmui; kitos priemonės nusitaikė į akcijų kursų palaikymą ar paveldėjimo mokesčių sumažinimą.

Atsižvelgiant į tai, kad Europos Sąjunga yra viena iš visai nepaprastai apmokestintų vietų pasaulyje, viena neatidėliotina svarstoma problema yra ta, kad mokesčių politika turi pasimokyti iš globalinės finansinės krizės. Teoriškai ES gerai išvystytos gerovės sistemos, sukurtos aukštų apmokestinimo lygmenų, turėjo padaryti Europos rinkas labiau elastingas. Be to, manoma, kad toks apmokestinimas paima aukštesnį vystymosi nuostolį per ciklinį pakilimą, kai tai prisideda prie stygiaus faktoriaus ir blogina infliaciją, o ne nuosmukyje. Nors finansinė krizė prasidėjo Jungtinėse Amerikos Valstijose, ji skubiai pasklido į Europos Sąjungą ir buvo palyginamų proporcijų smukimo priežastis. Ar kitas fiskalinis politikos modelis būtų buvęs tinkamesnis? Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad įvestos finansinio reguliavimo priemonės nurodo į tęsimą nesenos tendencijos didesnę pasitikėjimą vartojimu, o ne darbu ar kapitalo mokesčiais. Kitas įdomus klausimas yra susijęs su tuo, koks bus būsimas visaapimančių mokesčių santykis. Nuosmukio metu mažiausiai porą metų neabejotinai mažės mokesčių santykis BVP, o vieša skola sukaupta per nuosmukį turės būti atlyginta. Be to, demografinio sprogimo karta netrukus pasieks pensinį amžių.

Krizės padariniai pareikalaus, kad kartu su biudžetiniu poreikiu, būtų paskatintas tarptautinis bendradarbiavimas siekiant efektyvesnio investicijų, kurios yra užsienyje, apmokestinimo. Vienas įdomus stebėjimas, yra toks, kad valstybės narės su aukščiausiais mokesčio tarifais yra linkusios parodyti mažiau trumpalaikių pakeitimų mokesčių srityje negu kitos, tarytum aukšti mokesčiai kaip nors įvedė kietumo elementus ar, kitaip tariant, įamžino save.

## 2.4. Mokesčių apžvalga

Kaip jau minėjau 2.1 poskyryje, pagal LR mokesčių administravimo įstatymą šiuo metu administruojami 25 mokesčiai. Svarbiausius jų - pelno mokestį, pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir akcizus, darbe panagrinėsiu detaliau. Pasirinkimą lėmė tai, kad netiesioginiai mokesčiai (PVM ir akcizai) ir tiesioginiai mokesčiai (įmonių pelno ir asmeninių pajamų) yra pagrindiniai nacionalinių biudžetų pajamų šaltiniai.

**4 lentelė. Lietuvos Respublikos Nacionalinio biudžeto pajamos 2008 m.**

Pajamų struktūra	tūkst. Lt	proc.
I. Mokesčiai	22.769.582	77,4
GPM	5.430.178	18,5
Pelno mokestis	2.711.140	9,2
PVM	10.164.112	34,6
Akcizai	3.520.239	12
kiti mokesčiai	943.913	3,2
II. Kitos pajamos	1.281.489	4,4
III. Sandoriai su materialiuoju ir nematerialiuoju turtu bei finansinių įsipareigojimų prisiėmimas	243.437	0,8
IV. Europos Sąjungos parama	5.112.835	17,4
Viso:	29.407.343	100

Šaltinis: LR finansų ministerija,

[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes\\_biudzetas/2008\\_nac\\_biudzetas/2008\\_NB\\_VB\\_SB\\_pajamos\\_grafika\\_i.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Valstybes_biudzetas/2008_nac_biudzetas/2008_NB_VB_SB_pajamos_grafika_i.pdf)

### 2.4.1. Pelno mokestis

Vienas iš “tradicinių” mokesčių. Jo esmė - juridiniai asmenys yra atskiri verslo vienetai, patys gaunantys apmokestinamas įplaukas ir todėl turi būti atskirai apmokestinami. Vienas iš nedaugelio pateisinimų šiam mokesčiui - įmonės naudojasi valstybės teikiamomis gėrybėmis kaip ir gyventojai, be to, joms suteikta nemažai privilegijų, todėl turi už tai atsilyginti mokėdamos mokesčius nuo gaunamo pelno. Pažymėtina, kad ekonominiu požiūriu šis mokestis yra absoliučiai nepagrįstas, nes jo galutinė našta tenka įmonės savininkams, darbuotojams ar klientams. Šie žmonės priverčiami mokėti daugiau mokesčių už kitus. Pelno mokesčio nepateisina nei “optimali”, nei “pasiūlos” mokesčių teorijos.

Vis tik mokestis išlieka, nors jo vaidmuo ir mažėja. Išlikimo priežastys - patogumas imti mokesčius ne tiesiogiai iš mokesčių mokėtojų, bet iš įmonių, ir nenoras keisti “senus gerus” mokesčius. Pelno mokestis pateisinamas, jeigu juo siekiama kontroliuoti didelių kompanijų

elgseną (pvz., siekiant apriboti dividendų išmokėjimą, skatinant reinvesticijas ar taupymą, apriboti kompanijų dydį, gauti papildomas pajamas ekstremaliais atvejais ir pan.).

Lietuvoje šio mokesčio tarifai per paskutinius metus keitėsi nesyk. Iki 1991 m. birželio 30 d. galiojo vieningas 35 proc. tarifas. Nuo 1991 m. liepos 1 d. tarifas buvo sumažintas iki 29 proc., o nuo 1993 m. liepos 1 d. pelno daliai, panaudotai investicijoms, tarifas sumažintas iki 10 proc. Iki 1997 m. balandžio 1 d. daug lengvatų turėjo užsienio investuotojai. Vietiniai investuotojai lengvatų neturėjo, ir tuo įteisintos skirtingos apmokestinimo sąlygos mokesčių mokėtojams. Nuo 1997 m. apmokestinamos naujos veiklos kryptys (užsienio valstybių įmonių gautos pajamos, loterijas rengiančių įmonių pajamos). LR Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas daug kartų pildytas, keistas, o nuo 1998 m. liepos 2 d. įteisinta galimybė nuostolius perkelti ne tris, o penkerius metus. Pelnas, panaudotas investicijoms, - apmokestinamas "nuliniu" tarifu. Nuo 2000 m. sausio 1 d. pelno mokesčio tarifas mažinamas iki 24 proc. Taip pat įvesta pelno mokesčio avansinių mokėjimų apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka. Iš dalies yra neteisingi pelno mokesčio avansiniai mokėjimai, kurie apskaičiuojami iš prieš praėjusio laikotarpio duomenų. Netinkami pelno mokesčio avansiniai mokėjimai toms įmonėms, kurių einamųjų metų pelnas sumažėjo palyginus su praėjusiais metais. Toks mokesčio mokėjimas neatitinka realios padėties – realių rezultatų (Novošinskienė, Aleknavičienė, 2001, p. 38-39).

Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo metodika pritaikyta ekonomikos augimo laikotarpiui, tačiau sunkmečiu ji gali tapti paskutiniu lašu, išstumiančiu įmones į bankrotą. Kiekvieno mokesčio laikotarpio pradžioje įmonės gali pasirinkti, avansinį pelno mokestį mokėti arba pagal praėjusių metų veiklos rezultatus arba pagal numatomą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą. Vargu ar dažna įmonė 2009 m. pirmus tris ketvirčius galės pasigirti tokiu pačiu pelnu kaip 2007 m., pagal kurį apskaičiuojamas mokestis.

Beje, 2002 m. sausio 1 d. įsigaliojęs Pelno mokesčio įstatymas įtvirtino visą eilę naujovių, lyginant su Juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymu, kuris buvo taikomas iki tol. Anot LR Finansų ministerijos, įstatymo tikslas – sukurti ir įtvirtinti aiškia, suprantama, į žinių visuomenės ir laisvo kapitalo judėjimo užtikrinimą orientuotą įmonių pelno apmokestinimo tvarką.

Žodžiu, pelno mokesčio norma buvo progresyviai sumažinta nuo 29 proc. 1995 m., iki 24 proc. 2000 m. bei atitinkamai iki 15 proc. 2002 m.

Vertėtų išskirti šiuos pelno mokesčio (galiojusio iki 2009 m. sausio 1 d.) ypatumus, sąlygojančius patrauklaus investicinio klimato kūrimąsi Lietuvoje:

1) Pelno mokesčio įstatymas nustatė vieną mažiausių Europoje taikomų pelno mokesčio tarifų – 15 proc., o smulkiajam ir vidutiniam verslui numatytas lengvatinis 13 proc. pelno mokesčio tarifas.

2) Pelno mokesčio įstatyme buvo numatyta itin palanki dividendų apmokestinimo tvarka, taip pat nustatyta, kad vienetų reorganizavimo metu nebus apmokestinamos turto vertės padidėjimo pajamos.

3) Lietuvoje palaipsniui diegta sistema, leidžianti užkirsti kelią mokestinių pajamų perkėlimui iš vienos valstybės į kitą ir išvengti dvigubo apmokestinimo.

4) Siekta skatinti investicijas į tiriamuosius darbus ir inovacijas Pelno mokesčio įstatyme įtvirtintos nuostatos, palankios tyrimams ir plėtrai.

5) Siekta skatinti investicijas į nematerialųjį turta, vieneto sumokėtos sumos tam tikrų valstybių mokymo įstaigoms už būsimų ir esamų darbuotojų mokymą, kuri baigę jie įgyja aukštesnįjį arba aukštąjį išsilavinimą, gali būti priskiriamos ilgalaikiam nematerialiajam turtui.

Nuo 2009 metais prasidėjusio mokestinio laikotarpio Lietuvos įmonių ir nuolatinių buveinių pelnas bus apmokestinamas taikant 20 proc. pelno mokesčio tarifą. Be to, pelno mokestį turės mokėti ir tie juridiniai asmenys, kurie iki šiol turėjo lengvatų - Kredito unijos, Centrinė kredito unija. Žemės ūkio bendrovės, kurių daugiau nei 50 proc. pajamų gaunamos iš žemės ūkio veiklos, 2009 m. mokestinio laikotarpio pelnui turės taikyti 5 proc. pelno mokesčio tarifą, 2010 m. mokestinio laikotarpio pelnui – 10 proc. pelno mokesčio tarifą, o nuo 2011 m. – jau 20 proc. tarifą. Kooperatinės bendrovės turės kiek geresnes sąlygas – jei atitiks įstatymo nustatytas sąlygas, dalį apmokestinamojo pelno jos galės apmokestinti taikydamos nulinį pelno mokesčio tarifą, o likusi apmokestinamojo pelno dalis bus apmokestinama analogiškai kaip ir žemės ūkio bendrovių pelnas. Pelno mokesčio lengvata, leidžianti iki 50 proc. sumažinti apmokestinamąjį pelną, bus taikoma įmonėms, investuojančioms į esminį technologinį atsinaujinimą bei į tarptautinių išradimų patentais apsaugotų technologijų diegimą. Šią lengvatą numatyta taikyti per 2009 – 2013 metus patirtoms išlaidoms.

Nors dar praėjusiais metais Lietuva vadinta viena patraukliausių šalių investuotojams, šis titulas iš jos atimtas per vieną naktį. Išaugęs pelno mokesčio tarifas ir kiti pelno mokesčio įstatymo pasikeitimai artimiausioje ateityje gali tapti veiksniu, kuris ne tik atbaidys užsienio investuotojus, bet ir lems tai, kad vietos kapitalas pasitrauks į palankesnes verslo sąlygas užtikrinančias šalis. Nors naikinti lengvatas buvo tikslingas žingsnis, pasikeitusi mokesčių bazė Lietuvą investuotojų žemėlapyje pavertė juodąja skylė.

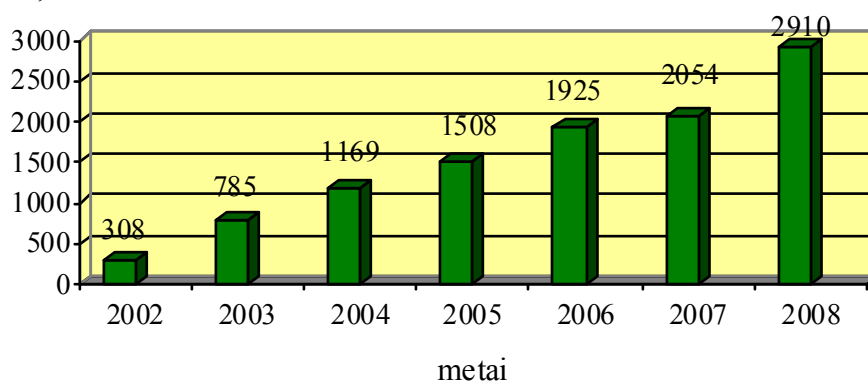
Be to, padidėjus pelno mokesčio tarifui, atsiranda paskatų didinti sąnaudas ir mažinti apmokestinamąjį pelną, siekiant išvengti išaugusio pelno apmokestinimo. Planuotas pelno mokesčio tarifo padidinimas reiškia, kad dar labiau išaugs finansiniai įmonių nuostoliai. Smunkant apyvartai, įmonės turės mažiau įplaukų pelno mokesčiui sumokėti, tad galima tikėtis augančio mokestinių paskolos sutarčių, taip pat ir bankrotų skaičiaus.



Kaip teigia prof. P. Gylys (2006) „galima sutikti su tuo, kad dideli pelno mokesčio tarifai nebūtinai reiškia dideles mokestines pajamas, gaunamas iš šio šaltinio“ (p. 14). Pavyzdžiui, Vokietijoje pelno mokesčio tarifas yra didelis – 38,7 proc., tačiau bendrų mokestinių pajamų šio mokesčio dalis tesudaro 2,9 proc., o Liuksemburge ši dalis sudaro daugiau nei 20 proc., Airijoje apie 13 proc. ir t. t.

Tokį pelno mokesčių tarifų ir mokestinių pajamų, gautų apmokestinus pelną, neatitiktį galima paaiškinti tuo, kad Vokietijoje yra daug mokestinių išimčių, nuolaidų ir kt., kurios mažina valstybės biudžeto pajamas, gaunamas iš šio šaltinio. Kitose šalyse, kuriose pelno mokesčio tarifai yra mažesni, tačiau kuriose nėra mokestinių išimčių bei nuolaidų arba jos yra retos, biudžeto pajamos iš apmokestinto pelno gali būti ir didesnės. Surenkamų iš šio mokesčio pajamų santykinė dalis BVP ir Nacionalinio biudžeto pajamose per paskutinius metus Lietuvoje nuolat didėjo, tai pavaizduota 5, 6 ir 7 paveiksluose.

Pelno mokestis, mln. Lt.

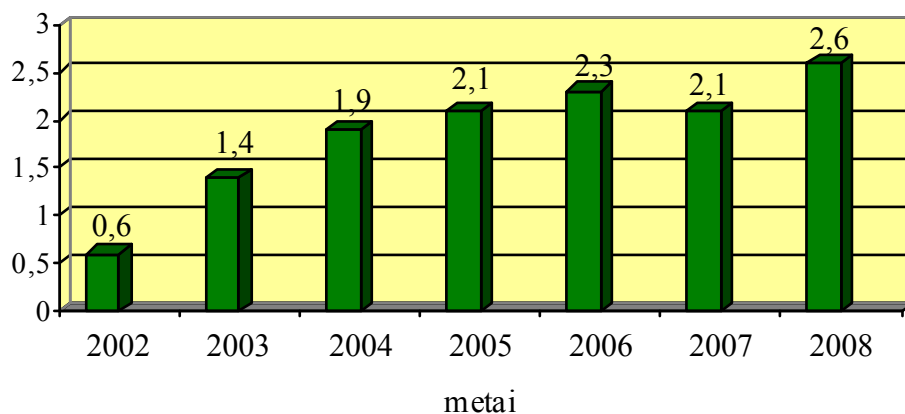


Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)

#### 5 pav. Pelno mokesčio surinkimas, 2002-2008 m.

Pelno mokesčio dalis BVP nuo 2002 m. iki 2004 m. patrigubėjo (pasiekė 1,9 proc.), tačiau šis rodiklis 2004 m. buvo mažiausias tarp Europos Sąjungos šalių (vidurkis 2,9 proc. BVP) (Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004, p. 159).

Pelno mokesčio dalis  
BVP, proc.

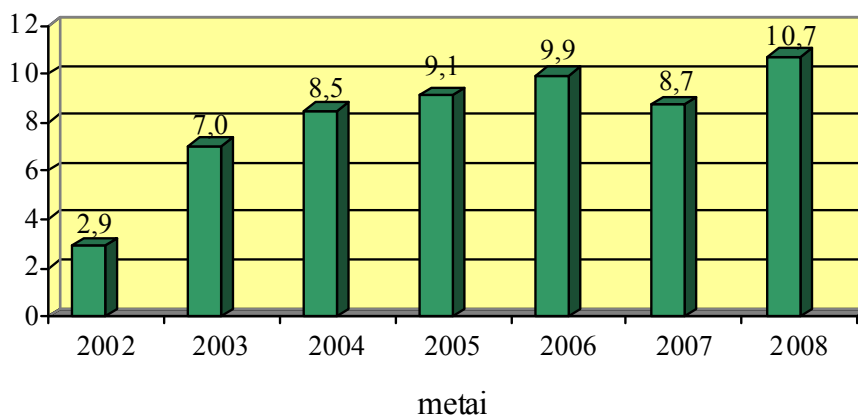


\* - išankstiniai duomenys

Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)  
BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodais. - Statistikos departamentas prie LRV, [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt).

6 pav. Pelno mokesčio dalis BVP , 2002-2008 m.

Pelno mokesčio dalis Nacionalinio  
biudžeto pajamose, proc.



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

7 pav. Pelno mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamose, 2002-2008 m.

Manau, kad šie paveikslai akivaizdžiai įrodo, kad ir Lietuvoje mokesčio reikšmė didėja. Pelno mokesčio dalis nacionalinio biudžeto pajamose 2008 m. sudarė net 10,7 proc., tačiau 2009 m. sausio-rugpjūčio mėn. sudarė tik 8,5 proc. ir vertinant analizuojamą laikotarpį galima teigti,

kad šiandien grįžtama į 2004 m. lygį. Be to, pelno mokesčio ataskaitiniais metais gauta 239 567 tūkst. litų arba 25,7 proc. mažiau nei 2008 m. sausio - rugpjūčio mėn<sup>14</sup>.

Kaip rodo atlikta analizė mažesnis pelno mokesčio tarifas sąlygoja didesnes įplaukas į biudžetą. Aukštesnis tarifas mažina paskatas didinti efektyvumą, mažinti sąnaudas bei deklaruoti didesnę pelną. Įmonės skatinamos daryti sąnaudas, kurių jos nebūtų dariusios, esant mažesniai tarifui. Be to, nuo 2009 m. sausio 1 d. pasikeitė pelno mokesčio įstatymo nuostata, - avansinį pelno mokestį privalo mokėti tie mokesčių mokėtojai, kurių apmokestinamosios metų pajamos viršija 1 mln. litų (iki nurodytos datos prievolė mokėti avansinį pelno mokestį atsirasdavo, kai apmokestinamosios pajamos buvo virš 100 tūkst. litų). Taigi mokesčių mokėtojų, deklaruojančių mokėti avansinį pelno mokestį, sumažėjo beveik dvigubai (nuo 21,2 tūkst. 2008 m. iki 12,3 tūkst. šiemet).

Pelno mokesčio ydos yra sisteminės, jos neišsprendžiamos vien mokesčio bazės patobulinimais ar tarifo korekcijomis. Didžiausios ydos yra subjektyvi pelno mokesčio bazė, todėl atsiranda galimybės ją manipuliuoti, taip pat didelė ir regresyvi pelno mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka – kuo mažesnė įmonė, tuo didesni jai tenkantys pelno mokesčio administravimo kaštai.

Manoma, kad pelno mokestį moka ne eilinis mokesčių mokėtojas, o turtingas verslininkas, nors tai nėra tiesa. Pelno mokestis yra įskaičiuotas į prekių ir paslaugų kainą.

Pagal šiuo metu galiojančią tvarką, akcininkų pajamos yra apmokestinamos du kartus: pirmąkart uždirbimo metu įmonės lygmenyje, antrąkart – paskirstymo metu išmokant dividendus. Reformuojant pelno mokestį, siūlyčiau pereiti prie vienkartinio pelno apmokestinimo išmokant dividendus gyventojams. Tiesioginis akcininkų pajamų apmokestinimas buvo įvestas Estijoje 2000 m., dėl to Estija tapo bene patraukliausia investavimui šalis mūsų regione.

Pelno mokestis nėra pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis – šis mokestis tesudaro apie 9 proc. nacionalinio biudžeto pajamų. Ekonominiu sunkmečiu pagrindine investicijų skatinimo priemone, turi būti pelno mokesčio panaikinimas nepaskirstytam pelnui arba nulinis tarifas reinvestuotam pelnui – apmokestinamas tik paskirstytas pelnas (dividendai), o įmonėje paliktos lėšos neapmokestinamos.

Panašus modelis jau buvo pradėtas taikyti Lietuvoje: nuo 1995 metų visų įmonių reinvestuotam pelnui buvo taikomas mažesnis – 10 procentų pelno mokesčio tarifas, o nuo 1997 iki 2002 metų reinvesticijoms buvo taikomas nulinis pelno mokesčio tarifas. Galima teigti, kad reinvestuoto pelno neapmokestinimas padėjo pagrindus Lietuvos ekonomikos augimui. Gyvavęs modelis nuo siūlomo skiriasi tuo, kad anksčiau neapmokestinamos buvo tik tam tikros

---

<sup>14</sup> VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – rugpjūčio mėn.

investicijos, taigi išliko su pelno mokesčio bazės apskaičiavimu susijusi apskaita. Nulinis tarifas reinvestuotam pelnui padidintų įmonių apyvartines lėšas, skatintų tas lėšas investuoti į technologijas ar kitą ilgalaikį turtą, didinti darbuotojų atlyginimus.

Kaimyninėse šalyse 2008 m. - Latvijoje pelno mokestis - 15 proc., Estija taiko 21 proc. mokesčio tarifą, tačiau investuojamam pelnui 0 proc., Airija – 12,5 proc., Bulgarija – 10 proc., Rumunija – 16 proc., bet ketina mažinti iki 10 proc. Jungtinėje karalystėje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Italijoje, Vengrijoje vyksta aršios diskusijos dėl pelno mokesčio mažinimo (1 priedas).

Apibendrinant galima teigti, kad pelno mokesčio normos tęsia savo greitą smukimą visoje Europos Sąjungoje - nuo 35,3 proc. vidurkio 1995 metais iki 23,5 proc. dabar. Ši tendencija nesustojo, kadangi penkios Valstybių narių šalys sumažina normą ir 2009 metais, vienintelė Lietuva šio mokesčio normą padidino net 5 procentiniais punktais. Kaip rodo Lietuvos patirtis mažesnis pelno mokesčio tarifas sąlygoja didesnes įplaukas į biudžetą. Aukštesnis tarifas mažina paskatas didinti efektyvumą, mažinti sąnaudas bei deklaruoti didesnę pelną. Įmonės skatinamos daryti sąnaudas, kurių jos nebūtų dariusios, esant mažesniai tarifui. Šie pasikeitimai gali tapti veiksniumi, kuris ne tik atbaidys užsienio investuotojus, bet ir lems tai, kad vietos kapitalas pasitrauks į palankesnes verslo sąlygas užtikrinančias šalis. Norint padėti verslui išgyventi dabartinį sunkmetį, viena iš verslo skatinimo priemonių turėtų būti pelno mokesčio panaikinimas nepaskirstytam pelnui arba nulinio pelno mokesčio tarifo reinvestuotam pelnui įvedimas.

#### **2.4.2. Pridėtinės vertės mokestis**

Mokesčių sistemoje svarbi vieta tenka pridėtinės vertės mokesčiui. Jis priskiriamas netiesioginių mokesčių kategorijai. Šiuo metu mokestis taikomas daugiau nei 50 pasaulio valstybių, tame tarpe visose Europos Sąjungos šalyse. Paprastai ES šalys negali taikyti mažesni nei 15 proc. PVM tarifą mažmeninėms paslaugoms ir prekėms, kad būtų išvengta didelių kainų skirtumų bendroje ES rinkoje.

Pridėtinės vertės mokesčio (PVM, anglų k. – *Value Added Tax*) paplitimas – svarbus užsienio valstybių mokesčių politikos per pastaruosius dvidešimt metų įvykis. Mokesčių vystymosi istorija nežino tokio pavyzdžio, kad mokestis taip greitai pereitų iš teorinės srities į praktiką ir daugelio valstybių biudžetuose tarp vartojimo mokesčių užimtų dominuojančią padėtį.

PVM populiarumo priežasčių daug. Svarbiausioji jų – siekimas padidinti mokesčines įplaukas apskritai ir, skyrium imant, įplaukas iš vartojimo mokesčių, o PVM tam parankus, nes turi potencialiai plačią apmokestinimo bazę. Taikant šį mokestį nesunku apmokestinti paslaugas. Jo mechanizmas maksimaliai apriboja galimą mokesčio mokėjimo vengimą.

2 priede pateikiamos PVM normos ES šalyse 1995-2008 m. Įvairiose šalyse PVM labai skiriasi. Danijoje galioja vienas PVM dydis, Airijoje – šeši. 2008 m. 15 proc. PVM - tik Kipre ir Liuksemburge, Danijoje ir Švedijoje – 25 proc. Skiriasi produktai, taikomos PVM išimty – dažniausiai žemės ūkio produktams, maistui, farmacijos ir medicinos produktams, o kai kuriose šalyse – pramonės gaminiam, drabužiams ir avalynei. Dėl įvairių išimčių apmokestinama tik 35 proc. privataus vartojimo Airijoje, 44 proc. – Jungtinėje Karalystėje, kitose šalyse – net apie 90 proc. Apmokestinimo bazė nėra suvienodinta (Pukelienė, 2008, p. 279-280).

Pridėtinės vertės mokesčio tarifai nustatyti procentais nuo realizuojamų ar importuojamų prekių (teikiamų paslaugų) apmokestinamosios vertės. Įvairiais sumetimais dauguma valstybių taiko daugiau nei vieną PVM tarifą (siekiant skatinti eksportą, mažinti tam tikrų prekių vartojimą ir pan.). Pavyzdžiui, daugelis valstybių didesnius tarifus taiko prabangos prekėms, o mažesnius - pirmojo būtinumo prekėms. Skirtingų tarifų taikymas ne visada pasiteisina mokesčių administravimo prasme. Neapmokestinamųjų prekių apskaita daro mokesčių administravimą sunkų, dėl to siūloma iki minimumo sumažinti neapmokestinamųjų prekių ir paslaugų sąrašą. PVM funkcionavimo sistemą labai supaprastina vieningo tarifo taikymas.

Svarbu pažymėti, kad ES labai griežtai reglamentuoja šalių narių politiką netiesioginių mokesčių srityje, t.y. tuos mokesčius, kurie tiesiogiai turi įtakos pačiai rinkai ir konkurencijai – akcizus, pridėtinės vertės mokestį ir muitus. Šie pagrindiniai mokesčiai nustatomi pagal ES normas ir direktyvas, kaip numatyta Vyriausybės 2001 m. sausio 15 d. nutarimu Nr. 43 patvirtintoje Lietuvos derybų dėl narystės ES skyriaus “Mokesčiai” nuostatoje. Šalims narėms čia paliekama labai maža manevro laisvė. Tuo tarpu tiesioginių mokesčių srityje šalys yra gana laisvos, jos gali su šiais mokesčiais elgtis kaip patogiau, atsižvelgdamos į tai, kaip mokesčiai atsilieps jų biudžetui.

Lietuvos Respublikoje pridėtinės vertės mokestis įvestas 1994 m. gegužės 1 d. Jis pakeitė anksčiau buvusį panašų mokestį – bendrąjį akcizą. PVM mokesčio (ir jo pirmtako bendrojo akcizo) įvedimas sukėlė daug triukšmo Lietuvoje. Pagrindinė priežastis - bendrojo akcizo (vėliau pakeisto į PVM) įvedimas nebuvo derinamas su kitų mokesčių sumažinimu. Todėl jo įvedimas stipriai paveikė ekonomiką, nes pakilo visų prekių kainos, o pakilimo nekompensavo nei padidėję atlyginimai, nei kitų mokesčių sumažėjimas. Tačiau, praėjus kiek laiko, aistros nurimo, ir dabar jau mažai kuris ekonomistas laiko šį mokestį kenksmingiausiu ekonomikai. Diskutuojama tik dėl tarifo dydžio. Ypač jį mažinti nori verslininkai, nes tai, ko gero, vienintelis mokestis, kurio jiems nelengva išvengti.

Naujasis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su keliais vėlesniais pakeitimais) priimtas 2002 m. kovo 5 d., kuris įsigaliojo 2002 m. gegužės 1 d., praktiškai atitinka visus PVM taikymo aspektus ir pagrindinį *asquis* dokumentą šioje srityje – Tarybos direktyvą Nr. 77/388, arba

Šeštąją direktyvą. Nuo pat šio mokesčio įvedimo buvo taikomas standartinis 18 proc. tarifas. Toliau detaliau apžvelgsiu pagrindinius PVM įstatymo pakeitimus, kurie įsigaliojo nuo 2009 m. sausio 1 d.:

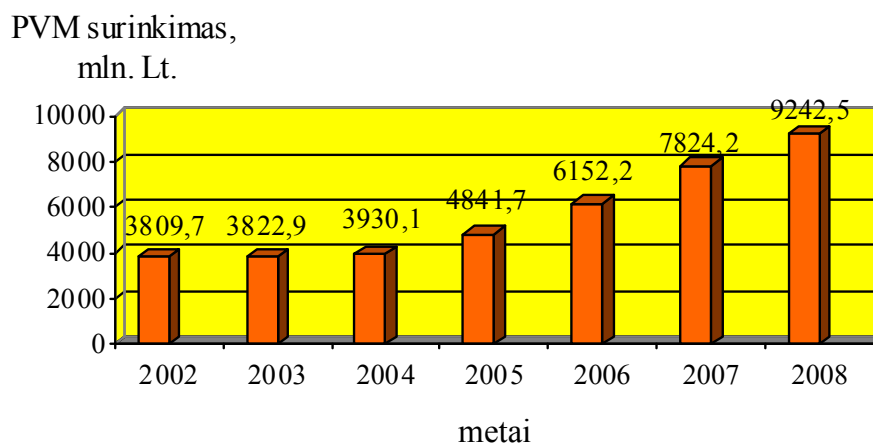
- standartinis PVM tarifas pakeliamas nuo 18 iki 19 proc.;
- lengvatinis PVM tarifas yra pakeliamas nuo 5 iki 9 proc. ir bus taikomas tik knygoms ir neperiodiniams informaciniams leidiniams iki 2009 m. birželio 30 d.;
- lengvatinis 5 proc. PVM tarifas visoms kitoms prekėms panaikinamas (dėl pereinamųjų nuostatų žr. žemiau);
- panaikinamas lengvatinis 9 proc. PVM tarifas gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, už kurias apmokama valstybių ir savivaldybių biudžetų lėšomis (dėl pereinamųjų nuostatų žr. žemiau);
- panaikinama lengvata šilumos energijai, tiekama gyvenamosioms patalpoms šildymui (dėl pereinamųjų nuostatų žr. žemiau).

Įstatymo pakeitimai taip pat numato kai kurias pereinamąsias nuostatas:

- Cigarečių ir kito apdoroto tabako, kurie privalo būti paženklinti iki 2008 m. gruodžio 31 d. banderolėmis, o akcizas yra sumokėtas iki 2009 m. sausio 31 d. tiekimui iki 2009 m. kovo 1 d. taikomas 18 proc. PVM tarifas;
- kompensuojamų vaistų ir medicinos pagalbos priemonių tiekimas iki 2009 m. birželio 30 d. apmokestinamas 5 proc. PVM tarifu;
- pagal 2009 m. prenumeratos sutartis, kurios buvo sudarytos ir pagal jas apmokėta iki 2008 m. gruodžio 31 d., tiekiami leidiniai bus apmokestinami 5 proc. PVM tarifu;
- viešbučio ir specialaus apgyvendinimo paslaugoms 2009 m., jei jos buvo užsakytos (rezervuotos) iki 2008 m. gruodžio 31 d., taikomas 5 proc. PVM tarifas;
- renginių lankymas 2009 m. asmenims, kurie bilietus įsigijo ir apmokėjo iki 2008 m. gruodžio 31 d., apmokestinamas 5 proc. PVM tarifas;
- gyvenamųjų namų statybos, renovacijos, apšiltinimo paslaugoms, jeigu paslaugų atlikimo sutartys buvo sudarytos iki 2008 m. gruodžio 31 d., taikomas 9 proc. PVM tarifas;
- lengvata šilumos energijai galios iki 2009 m. rugpjūčio 31 d. (t. y. valstybės biudžetas iki šios dienos dengs 14 proc. skirtumą tarp standartinio ir 5 proc. PVM tarifo).

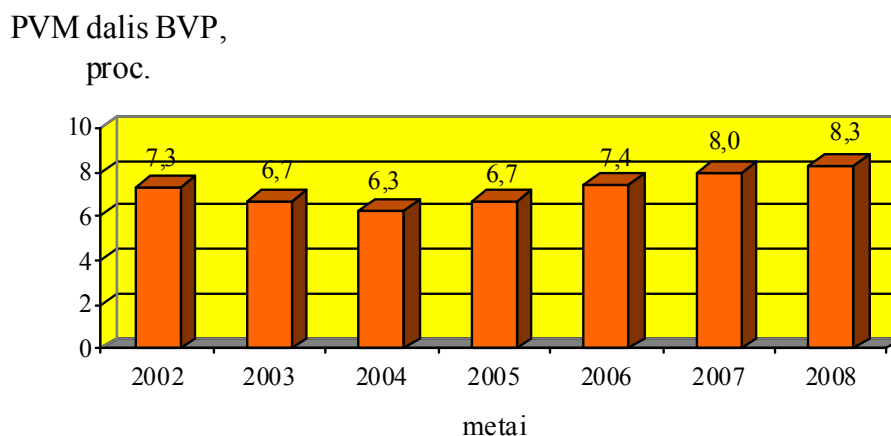
PVM nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. padidėjo dviem procentiniais punktais ir pasiekė 21 proc., o lengvatinis PVM tarifas šilumos energijai padidėjo nuo 5 iki 9 proc. Lengvatinis 9 proc. PVM tarifas bus taikomas ir knygoms bei neperiodiniams informaciniams leidiniams.

Itin griežti reikalavimai taikant pridėtinės vertės mokesčio įstatymą yra todėl, kad dalis surenkamo pridėtinės vertės mokesčio šalyse narėse sudaro ES biudžeto dalį. Nors pridėtinės vertės mokestis taikomas dar neseniai, jis jau tapo vienu iš pagrindinių Nacionalinio biudžeto šaltinių (8, 9, 10 pav.). Analizuojamu laikotarpiu PVM įplaukos išaugo 2,4 karto, t. y. jeigu 2002 m. PVM įplaukos siekė 3809,7 mln. Lt, tai 2008 m. – net 9242,5 mln. Lt.



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

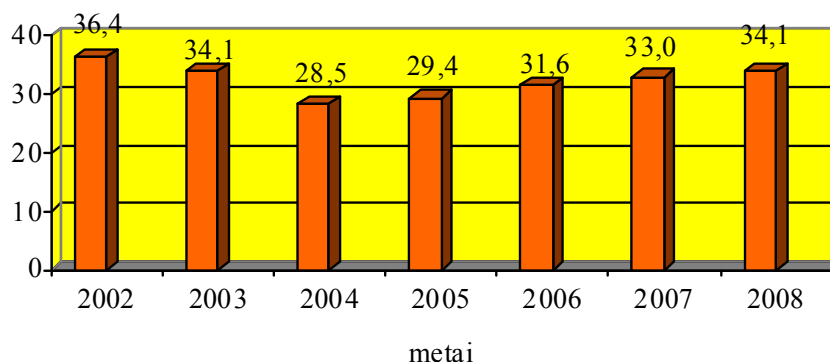
8 pav. Pridėtinės vertės mokesčio surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt); BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodais. - Statistikos departamentas prie LRV, [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt)

9 pav. Pridėtinės vertės mokesčio dalis BVP 2002-2008 m., proc.

PVM dalis Nacionalinio  
biudžeto pajamose, proc.



Šaltinis: remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt)

**10 pav. Pridėtinės vertės mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m.,  
proc.**

Nuo pat šio mokesčio įvedimo buvo taikomas 18 proc. tarifas, tačiau PVM įplaukų į Nacionalinį biudžetą dalis analizuojamu laikotarpiu didžiausia buvo 2002 m. – 36,4 proc., mažiausia 2004 m. – 28,5 proc. (10 pav.), tačiau santykinai aukščiausias 8,8 proc. nuo BVP lygį pasiektas 2008 m. (9 pav.). Nepaisant to, kad nuo 2009 m. sausio 1 d. PVM tarifas buvo padidintas iki 19 proc., tačiau šio mokesčio surenkama mažiau nei planuota. PVM pajamų planas įvykdytas 98,7 proc. ir į biudžetą gauta 48 mln. litų pajamų mažiau, nei buvo planuota. Pavyzdžiui, įplaukos iš PVM 2008 m. sausio–birželio mėn. buvo 4,788 mlrd. Lt, tuo tarpu atitinkamu šių metų laikotarpiu – 3,511 mlrd. Lt, t. y. net 26,7 proc. mažesnės. Todėl, atsižvelgiant į PVM jautrumą konjunktūriniais svyravimams, pakartotinas jo tarifo padidinimas 2009 m. rugsėjo 1 d. nuo 19 proc. iki 21 proc. laikytinas labai abejotinu sprendimu<sup>15</sup>.

VMI prie FM duomenimis<sup>16</sup> priešasčių, įtakojusių 2009 m. sausio - rugpjūčio mėn. PVM pajamų sumažėjimą, lyginant su atitinkamomis 2008 m. pajamomis yra ne viena:

*1. sumažėjusios prekių ir paslaugų pardavimo apimtys.* Pardavimo PVM, lyginant 2009 ir 2008 m. sausio-rugpjūčio mėn. duomenis, ataskaitiniais metais sumažėjo 23,6 proc. (5 166 908 tūkst. litų).

Pirkimo PVM tuo pačiu lyginamuoju laikotarpiu sumažėjo ženkliau, t.y. 7 430 169 tūkst. litų arba 30,9 proc., mažėjantys pirkimo PVM rodikliai rodo visų pirma mokesčių mokėtojų

<sup>15</sup> Lietuvos makroekonomikos apžvalga, 2009 m. rugsėjis Nr. 37, <http://www.seb.lt/pdf/lt/LMA37.pdf>

<sup>16</sup> VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – rugpjūčio mėn.



neigiamus lūkesčius dėl produkcijos realizacijos, tai lemia, kad mokesčių mokėtojai taupiai naudoja apyvartines lėšas, dalis jų susiduria su apyvartinių lėšų trūkumu.

2. *sumažėjusios vartojimo išlaidos.* Statistikos departamento duomenimis 2009 m. I pusm. namų ūkių vartojimo išlaidos to meto kainomis buvo 11,9 proc. mažesnės nei 2008 m. I pusm., galutinio vartojimo išlaidos atitinkamu laikotarpiu mažėjo 9 proc. Realusis darbo užmokestis (be individualiųjų įmonių) 2009 m. II ketv., palyginti su 2009 m. I ketv., šalies ūkyje sumažėjo 0,7 proc., o palyginti su 2008 m. II ketv. – 6,4 proc.;

3. *neigiami pramonės produkcijos kainų pokyčiai.* Statistikos departamento duomenimis pramonės produkcijos pardavimo kainos 2009 m. I ketv. buvo 10,0 proc. mažesnės nei 2008 m. I ketv., atitinkamai II ketv. – mažesnės 15,0 proc.;

4. *augantis mokesčių mokėtojų įsiskolinimas.* PVM nepriemoka (tik mokesčio) 2009 m. rugpjūčio 1 d. sudarė 599 421 tūkst. litų, t.y. buvo 210 381 tūkst. litų arba 54,1 proc. didesnė nei 2009 m. sausio 1 d.

Neigiamas PVM poveikis ūkiui, mano nuomone, pasireiškia per kainas. Prekių, kurių paklausa labai elastinga pasiūlai, apmokestinimo našta tenka tik jų gamintojams, nes kainos keisti jie negali. Sumažėja tokių prekių (ar paslaugų) gamybos patrauklumas, mažėja gamyba. Tuo tarpu pirmos būtinumo prekių ir paslaugų apmokestinimo našta tenka tik vartotojams (jie negali sumažinti savo vartojimo).

Tačiau PVM, manau, turi ir teigiamų savybių. Visų pirma, tai labai lengvai administruojamas mokestis, tam skirtos išlaidos gali būti labai mažos. Be to, šis mokestis nedaro tokios didelės įtakos darbo ir laisvalaikio pasirinkimui, kaip pajamų mokestis, nemažina paskatos taupyti. Todėl apibendrinant galima pasakyti, kad tai vienas “sėkmingiausių” mokesčių Lietuvoje. Kadangi pajamos iš šio mokesčio sudaro žymią dalį tarp visų surenkamų mokesčių, galima tikėtis, kad ir ateityje pajamos iš PVM bus nemažos. Tokį biudžeto pajamų didinimo kelią pasirinko ir Lietuva 2009 metais.

Nepaisant to, kad 2009 m. kovą ES finansų ministrai po ilgų ginčų sutarė įteisinti lengvatinius PVM tarifus daugeliui smulkiojo verslo šakų, tačiau LR Vyriausybės programoje yra sutarimas, kad išimtyms netiesioginių mokesčių srityje yra netinkamas instrumentas verslui skatinti.

Pavyzdžiui, Eurostat duomenimis Prancūzijos vienas iš veiksmų prieš ekonominę ir finansinę krizę yra nuo 2009 m. liepos 1 d. sumažinta 5,5 proc. PVM norma restorano paslaugoms. Jungtinė Karalystė laikinai sumažino standartinę PVM normą nuo 17,5 iki 15 proc. (nuo 2008 m. gruodžio 1 d. iki 2009 m. gruodžio 31 d.), Suomija atitinkamai sumažino PVM

maisto produktam nuo 17 iki 12 proc. (iki 2009 m. spalio 1 d.). Bulgarija laikinai sumažina (nuo 2009 m. rugpjūčio 1 d.) PVM normą 18 proc. pieno produktams, kepiniams ir šilumai<sup>17</sup>.

Atkreiptinas dėmesys, kad netiesioginių mokesčių didinimas nebūtinai padės surinkti daugiau pinigų į biudžetą, ypač toliau gilėjančios krizės kontekste. Būtina skatinti vartojimą, pasitelkiant kitų ES šalių patirtį mažinant PVM tarifus. Atlikta duomenų analizė rodo, kad nuo pat šio mokesčio įvedimo buvo taikomas 18 proc. tarifas, tačiau analizuojamu laikotarpiu santykinai aukščiausias 8,8 proc. nuo BVP lygį pasiektas 2008 m., kai ypatingai buvo išaugusios prekių ir paslaugų pardavimo apimtys bei padidėjusios vartojimo išlaidos.

### **2.4.3. Gyventojų pajamų mokestis**

Gyventojų pajamų mokestis yra dar vienas „banginis“, ant kurio laikosi Lietuvos mokesčių sistema. Tai vienas iš tradicinių mokesčių. Prieš keletą metų pradėjus mokesčių reformą, gyventojų pajamų mokestis pakeitė iki 2003 m. sausio 1 d. galiojusį fizinių asmenų pajamų mokestį. Nuo naujo mokesčio įstatymo įsigaliojimo buvo priimta ir nemažai jo pakeitimų, kuriuose numatyta, kad iki 2006 m. birželio 30 d. gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) tarifai yra 15 ir 33 proc., nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. – 15 ir 27 proc., nuo 2008 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d. – 15 ir 24 proc., o nuo 2009 m. sausio 1 d. – vieningas 15 proc. tarifas. Pagrindinis neapmokestinamųjų pajamų (toliau – NPD) dydis nuo 2003 m. sausio 1 d. - 290 Lt per mėnesį, o nuo 2007 m. sausio 1 d. buvo padidintas iki 320 Lt. Kaip teigia doc. dr. A. V. Indriūnas ir prof. habil. dr. A. Makštutis (2008), „Gyventojų pajamų mokesčio naštos mažinimas didinant neapmokestinamąjį minimumą buvo įvestas po to, kai visiems pasidarė aišku, kad progresinio tarifo įvedimas labai apsunkins jo administravimą, todėl jo buvo atsisakyta“ (p. 45).

Nuo 2009 m. sausio 1 d. NPD dydis - 470 Lt, kai pajamos susijusios su darbo ar jų esmę atitinkančiais santykiais neviršija 800 Lt per mėnesį. Be to, nuo 2009 m. nebetaikoma pajamų mokesčio lengvata išgytam asmeniniam kompiuteriui taip pat palūkanoms už nuo 2009 m. sausio 1 d. paimtą kreditą gyvenamajam būstui statyti/įsigyti. Žodžiu, apibendrinant galima pasakyti, kad šio mokesčio apskaičiavimo tvarka tapo sudėtingesnė ir vietos mokesčių administratoriams teks didesnę atsakomybę konsultuojant mokesčių mokėtojus, kai jie teiks Valstybinei mokesčių inspekcijai pajamų mokesčio deklaracijas už 2009 m.

Tačiau yra esminių skirtumų tarp Lietuvos ir kitų šalių gyventojų pajamų mokesčio sistemų. Lietuvoje – proporcinė mokesčių sistema kaip ir Slovakijoje, Estijoje, Latvijoje, Rusijoje (Stačiokas, Ramanauskienė, 2003).

---

<sup>17</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union ([http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF)) (p. 20)

Tuo tarpu kitų Europos šalių gyventojų pajamų mokesčio sistemos turi savitų bruožų, tačiau daugelio jų sistemoms būdingi šie dalykai: mokesčių tarifai yra progresiniai; itin aukšti pajamų mokesčio tarifai nustatyti didelės pajamas gaunantiems gyventojams; nustatytos minimalios neapmokestinamos pajamos.

Progresinę mokesčių sistemą turinčiose šalyse mažiausias pajamas gaunančių gyventojų pajamos apmokestinamos nuliniu arba santykinai nedideliu tarifu. Pavyzdžiui, Austrijoje, Suomijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Švedijoje, Kipre mažiausias pajamas gaunantiems gyventojams taikomas nulinis pajamų mokesčio tarifas. Nuliniu pajamų mokesčio tarifu apmokestinamos pajamos svyruoja nuo 303 eurų Austrijoje iki 2618 eurų Švedijoje (Bogdanavičius, 2004, p. 5).

Aukštesnius nei 30 proc. tarifus ES senbuvės paprastai taiko didesnėms nei 1000 eurų pajamoms. Didžiausias, kelis tūkstančius ir daugiau per mėnesį siekiančias pajamas gaunantiems gyventojams taikomi aukšti – 40 proc. ir daugiau siekiantys pajamų mokesčio tarifai. Tokie aukšti tarifai taikomi Austrijoje, Belgijoje, Prancūzijoje, Italijoje, Olandijoje, Lenkijoje, Airijoje, Vokietijoje, Portugalijoje, Jungtinėje Karalystėje (3 priedas).

Eurostat duomenimis Europos Sąjungos šalyse 2008 m. asmeninė pajamų mokesčio norma skyrėsi 5 kartus. Aukščiausios apmokestinimo normos 2008 metais buvo Danijoje (59,0 proc.), Švedijoje (56,4 proc.) ir Belgijoje (53,7 proc.), atitinkamai - žemiausios Bulgarijoje (10,0 proc.), Čekijoje (15,0 proc.) ir Rumunijoje (16,0 proc.). Nuo 2000 metų asmeninių pajamų mokesčio normos nukrito ar liko nepakitę visose šalyse narėse, išskyrus Švediją (nuo 51,5 proc. 2000 m. iki 56,4 proc. 2008 m. ) ir Portugaliją (nuo 40 iki 42 proc.). Didžiausias mažėjimas buvo užregistruotas Bulgarijoje (nuo 40 iki 10 proc.), Rumunijoje (nuo 40 iki 16 proc.) ir Slovakijoje (nuo 42 iki 19 proc.)<sup>18</sup>

Šiuo metu, aukščiausia asmeninė pajamų mokesčio norma ES siekia vidutiniškai 37,8 proc. Ši norma svyruoja nuo minimaliai 10 proc. Bulgarijoje iki maksimaliai 59 proc. Danijoje. Paprastai šio mokesčio tarifas naujose valstybėse narėse yra žemiau vidutinės normos, tuo metu kai šio mokesčio normos yra tipiškos valstybėms narėms su labiausiai iškeltais visaapimančiais mokesčio santykiais, tokios kaip Skandinavijos šalys, nors Nyderlandai rodo ketvirtą aukščiausią asmeninę pajamų normą, užimdami vietą 15-ąją išreiškiant mokesčio santykiu (pašalindami socialinės apsaugos įnašus). Žemiausios normos yra Bulgarijoje ir Kipre, kur mokesčio santykis yra atitinkamai žemiausias ir antras žemiausias Sąjungoje.

---

<sup>18</sup> Šaltinis: Eurostat tinklapis - Taxation trends in the European Union, STAT/09/92, 22/06/2009  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/09/92&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>

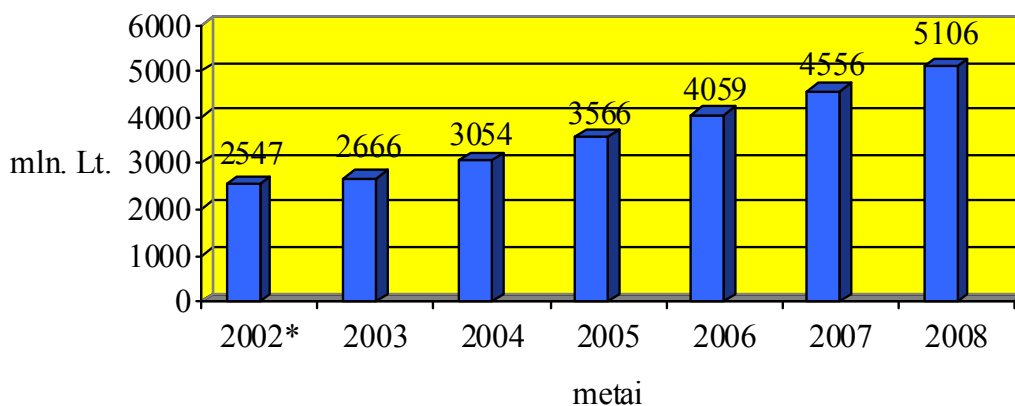
Lyginti Lietuvoje taikomą mokesčių tarifą su kitų Europos valstybių tarifu yra sudėtinga dėl to, kad mokesčių sistemos yra progresinės. Kai kurios vietos savivaldos institucijos apmokestina žmonių pajamas vienokia ar kitokia pajamų mokesčio forma. Be to, euro perkamoji galia skirtingose ES šalyse yra skirtinga.

Vertinant mokesčio tarifo dydį ir jo įtaką biudžeto pajamoms, surenkamo pajamų mokesčio suma lygintina su BVP. Lietuvoje, palyginti su kitomis mažesni pajamų mokesčio tarifą taikančiomis šalimis, šio mokesčio surenkama ne ką daugiau. Pavyzdžiui, Estija, kurioje pajamų mokesčio tarifas yra 26 proc., surenka tiek pat pajamų mokesčio kaip ir Lietuva. Airija ir Didžioji Britanija, kurioje didesnė dalis gyventojų apmokestinama atitinkamai 20 ir 22 proc. tarifais, surenka atitinkamai 2 ir 3 procentiniais punktais daugiau pajamų mokesčio (Maliénė et al., 2005). Todėl galime daryti išvadą, kad didelis pajamų mokesčio tarifas neužtikrina didesnių biudžeto pajamų ir jo sumažinimas neturi neigiamos įtakos biudžetui vidutiniu laikotarpiu.

Be to, įplaukų iš pajamų mokesčių, išskaičiuojamų iš gyventojų darbo užmokesčio, dydį lemia ne tik mokesčių tarifai, mokesčius mokančiųjų skaičius, bet ir mokesčių bazė, t. y. darbo užmokesčio dydis.

Mokesčių, išskaičiuojamų iš darbo užmokesčio, tarifai Lietuvoje yra proporciniai, o tai sumažina valstybės galimybes gauti daugiau pajamų iš didelių atlyginimų. Taip pat reikia turėti omenyje, kad iki 2009 m. sausio 1 d. buvo taikomi du pajamų mokesčio tarifai: 24 proc. darbo užmokesčiui ir 15 proc. – kitoms gyventojų pajamoms. Suprantama, jog tai buvo didžiulė paskata gyventojams forminti ne darbo sutartis, bet kitokias, pagal kurias pajamos netraktuojamos kaip darbo užmokestis ir apmokestinamos taikant mažesni tarifą.

Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas, mln. Lt.



\*-2002 m. fizinių asmenų pajamų mokestis

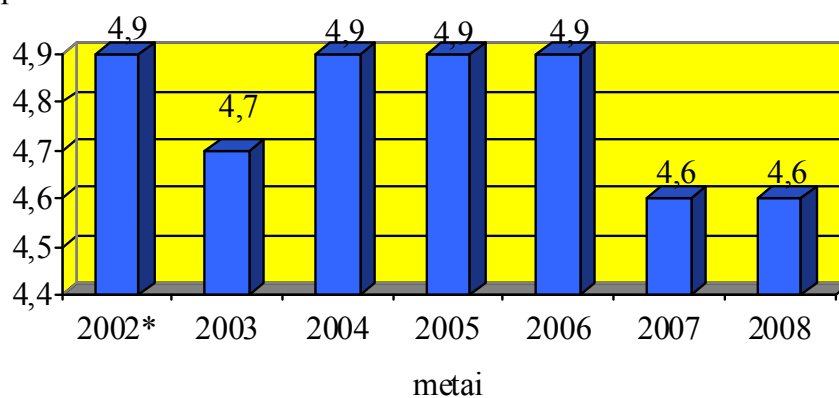
Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

11 pav. Gyventojų pajamų mokesčio surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt

Kaip matyti iš 11 paveikslo Lietuvoje 2002-2008 m. gyventojų pajamų mokesčio pajamos kasmet augo. Per analizuojamą laikotarpį surenkama GPM suma padidėjo 2 kartus. Tokius kitimus galima paaiškinti darbo užmokesčio sparčiu didėjimu. Kadangi darbo užmokestis įeina į pajamų mokesčio bazę, tai ir surenkama mokesčio suma didėjo gana sparčiai. Tuo tarpu mokesčio tarifo sumažinimas, viena vertus, sumažina vieno mokesčio mokėtojo sumokamą mokesťį, antra vertus, padidina paskatas dirbti ir uždirbti, o kartu mažina prielaidas pajamų slėpimui ir mokesčių vengimui.

Tačiau 2009 m. tendencijos yra kitokios, VMI prie FM duomenimis 2009 m. sausio-rugpjūčio mėn. duomenimis palyginus su 2008 m. atitinkamu laikotarpiu, matyti žymus GPM pajamų sumažėjimas – jų ataskaitiniais metais gauta 374 792 tūkst. litų (34,8 proc.) mažiau. Įvertinus 2009 m. 5,96 proc. punkto sumažėjusią GPM dalį, tenkančią valstybės biudžetui nuo pajamų į nacionalinį biudžetą (nuo 33,67 proc. sumažėjo iki 27,71 proc.), dėl kurios valstybės biudžeto pajamos šiais metais sumažėjo 157 460 tūkst. litų, gautume, kad GPM surinkimas į valstybės biudžetą, lyginant su 2008 m. sausio-rugpjūčio mėn., sumažėjo 217 333 tūkst. litų arba 20,2 proc.

GPM dalis BVP,  
proc.



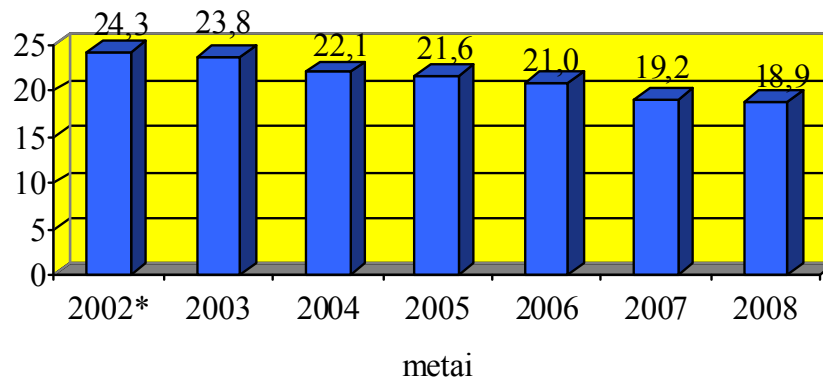
\*-2002 m. fizinių asmenų pajamų mokesčiai

Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt); BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodais. - Statistikos departamentas prie LRV, [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt).

#### 12 pav. Gyventojų pajamų mokesčio dalis BVP 2002-2008 m., proc.

Pajamos iš gyventojų pajamų mokesčio sudaro didelę dalį Nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų. 2002 m. gyventojų pajamų mokesčiai sudarė 24,3 proc. Nacionalinio biudžeto pajamų, tačiau šio mokesčio dalis kasmet mažėjo (žr. 13 pav.). Asmeninės pajamos apmokestinamos visame pasaulyje ir sudaro 10-15 proc. BVP, mokestinėse pajamose – apie 30 proc.

GPM dalis Nacionalinio  
biudžeto pajamose, proc.



\*-2002 m. fizinių asmenų pajamų mokestis

Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

### 13 pav. Gyventojų pajamų mokesčio dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m., proc.

Manau, kad gyventojų pajamų mokesčio dalies Nacionalinio biudžeto pajamose mažėjimą sąlygojo GPM apmokestinamosios bazės pokyčiai – pagrindinių neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir mokesčio tarifo mažinimas.

Gyventojų pajamų mokesčio įplaukos lyginamuoju laikotarpiu susitraukė labiau nei nominalus BVP – nuo 2,362 mlrd. Lt pirmąjį 2008 m. pusmetį iki 1,959 mlrd. Lt pirmąjį šių metų pusmetį, t. y. 17,1 proc. Šį reiškinį iš dalies galima paaiškinti GPM tarifo sumažinimu šių metų pradžioje nuo 24 proc. iki 15 proc., tačiau dar reikšmingesnės įtakos turėjo smarkiau nei tikėtasi išaugęs nedarbo lygis bei populiarėjanti atlyginimų vokeliuose praktika<sup>19</sup>.

Lietuvos darbo biržos duomenimis 2009 m. rugpjūčio 31 d. bedarbių dalis nuo darbingo amžiaus gyventojų sudarė 10,1 proc. ir, palyginus su 2008 m. atitinkamu laikotarpiu, padidėjo 6,7 proc. punkto. Statistikos departamento duomenimis, 2009 m. II ketv. nedarbo lygis Lietuvoje siekė 13,6 proc. ir, palyginus su 2008 m. II ketv. padidėjo 9,1 proc. punkto, t.y. išaugo 3 kartus<sup>20</sup>.

Apibendrinant galima teigti, jog gyventojų pajamų mokesčio pagrindinė funkcija - pajamų perskirstymas, t. y. žmonės, gaunantys didesnes pajamas moka ir didesnius mokesčius. Tačiau šis mokestis, mano nuomone, neigiamai veikia individų paskatą dirbti ir taupyti. Kuo jis didesnis, tuo poveikis stipresnis. Lietuvoje - šis mokestis yra proporcinis, o ne progresyvinis. Atlikta analizė parodė, kad 2002-2008 m. laikotarpiu GPM pajamų apimtys kasmet augo, tačiau GPM dalies Nacionalinio biudžeto pajamose ir BVP mažėjimą sąlygojo GPM

<sup>19</sup> Lietuvos makroekonomikos apžvalga, 2009 m. rugsėjis Nr. 37 <http://www.seb.lt/pdf/lt/LMA37.pdf>

<sup>20</sup> VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – rugpjūčio mėn.

apmokestinamosios bazės pokyčiai – pagrindinių neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir mokesčio tarifo mažinimas. Be to, dėl NPD taikymo esminių pakeitimų nuo 2009 m. sausio 1 d., proporcinė apmokestinimo sistema tapo bereikalingai komplikuota.

#### **2.4.4. Akcizai**

Lietuvoje, kaip ir daugelyje pasaulio valstybių, priėmus 1994 m. balandžio 12 d. LR Akcizų įstatymą įvestas akcizų mokestis. Tai gana paprasta netiesioginio mokesčio forma. Dažniausiai akcizai nustatomi prekėms, kurių vartojimas nepageidautinas dėl kokių nors priežasčių, arba neelastingos paklausos prekėms. Apmokestinimu akcizu tikslas – ne tik surinkti pajamas, bet ir apriboti žalingų produktų vartojimą (pvz.: tabako ar alkoholinių gėrimų) vartojimą dėl visuomenės sveikatos.

Akcizų mokesčių sistemos ES šalyse yra labai įvairios, mokesčių tarifai gana skirtingi. Nacionalinių mokesčių dydžių nukrypimai nuo vidutinių – dideli, pvz.: absoliučiais dydžiais aukščiausi baziniai akcizo mokesčiai yra Danijoje, Italijoje jų norma 40 kartų mažesnė. Aukšti akcizo mokesčiai reiškia, kad jie daro įtaką kainoms ir apskritai turi didelę reikšmę. ES aukščiausi akcizo mokesčiai – Danijoje, Airijoje ir Jungtinėje Karalystėje.

Daugelyje šalių akcizo mokesčių objektais laikomos trys prekių grupės: mineralinis kuras, tabakas ir alkoholis. ES didžiausios pajamos akcizo mokesčiu surenkamos iš tabako produktų, alaus, spirito, mineralinio kuro ir vyno. Yra ir išimčių – pavyzdžiui, Graikijoje ir Italijoje vynas yra neapmokestinamas, o kai kuriose šalyse akcizo mokesčiu apmokestinamos ir kitos prekės: Belgijoje – cukrus, Prancūzijoje – prieskoniai, Vokietijoje – kava, Italijoje – degtukai ir netgi automobiliai Danijoje (Pukelienė, 2008, p. 274-275).

Be abejo, tokie akcizo mokesčių struktūros, dydžio ir administravimo skirtumai ES šalyse veikia konkurenciją, todėl akcizo mokesčių konvergencija yra viena iš bendros politikos kryptių.

Akcizo mokesčių derinimas numatytas pagrindiniame susitarime nuo 1993 m. sausio mėn. Priešingai nei PVM sistema, kuri buvo pereinamoji, pagrindiniai akcizo susitarimai yra tikslūs. Akcizu apmokestinama šalyje, kurioje tos prekės vartojamos, kuri pasisavina mokesčių pajamas remdamasi apmokestinimo vartojimo vietoje principu. Kai individai perka prekes savo asmeniniam vartojimui kitoje šalyje, moka akcizo mokestį pagal pirkimo vietą. Vis dėl to ryškūs akcizo skirtumai gali padidinti pirkimą kitoje šalyje (Pukelienė, 2008, p. 278).

Kai jau minėta anksčiau Lietuva kaip vieną iš biudžetinių pajamų padidinimo priemonę pasirinko akcizų tarifų padidinimą. Toliau detaliau apžvelgsiu pagrindinius Akcizų įstatymo pakeitimus, kurie įsigaliojo nuo 2009 m. sausio 1 d.:

- pakeliami akcizai alui, vynui iš šviežių vynuogių ir kitiems fermentuotiems gėrimams, tarpiniams produktams, etilo alkoholiui;

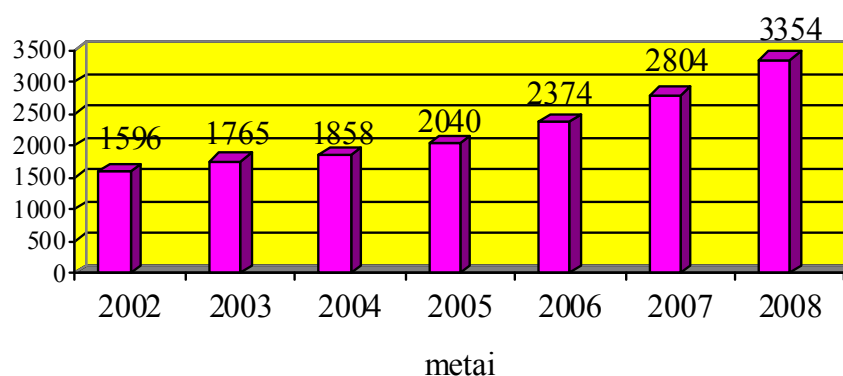
- panaikinamas lengvatinis 50 proc. mažesnis akcizo tarifas mažoms alų gaminančioms įmonėms;
- padidinami tarifai benzinui, turinčiam švino, bešviniam benzinui, žibalui, gazolinams ir naftos dujoms ir dujiniams angliavandeniams (išskyrus gamtines dujas).

Nuo 2009 m. kovo 1 d. cigaretėms taikomas akcizo tarifas pakeliamas: specifinis elementas nuo 79 Lt iki 95 Lt, o vertybinis elementas nuo 20 proc. iki 25 proc.

Nuo 2009 m. rugpjūčio 1 d. akcizo už gazolį, skirtą variklinėms transporto priemonėms, tarifas sumažintas iki 947 litų už 1000 litrų produkto, t. y. nustatytas iki 2009 m. sausio 1 d. galiojęs akcizo tarifas. Nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. cigaretėms bus taikomi šie tarifai: specifinis elementas – 132 Lt, o vertybinis – 25 proc.

Akcizų mokesčių dalis BVP ir Nacionalinio biudžeto pajamose nagrinėjamu laikotarpiu kito nežymiai (žr. 15 ir 16 pav.). Mokesčio padidėjimą 2002-2008 m. (14 pav.) lėmė padidinti akcizų tarifai ir sugriežtėjusi sienų kontrolė (tai sumažino kontrabandos kiekį, o kartu padidino legaliai įvežamų ir akcizais apmokestinamų prekių kiekį). ES-27 vidurkis akcizų dalies BVP 2000-2007 m. yra nuo 3,1 iki 3,3 proc., todėl galime teigti, kad Lietuvoje išlaikomos bendros ES tendencijos.

Akcizų surinkimas,  
mln. Lt.



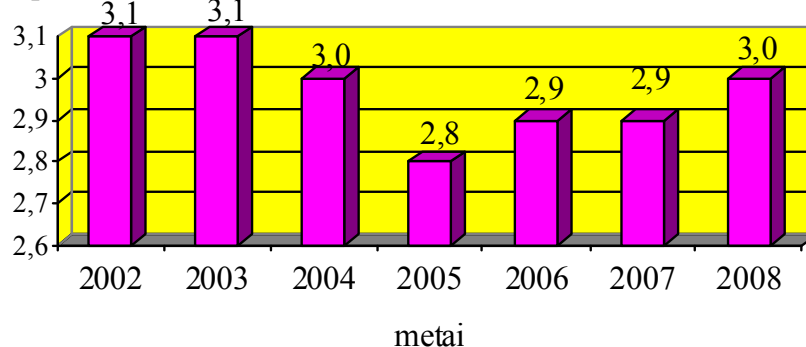
Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

#### 14 pav. Akcizų surinkimas 2002-2008 m., mln. Lt

Kai kuriose Bendrijos šalyse akcizo mokesčiai sudaro daugiau kaip 25 proc. visų įplaukų, gautų iš mokesčių ir socialinių kontribucijų (Pukelienė, 2008, psl. 275).



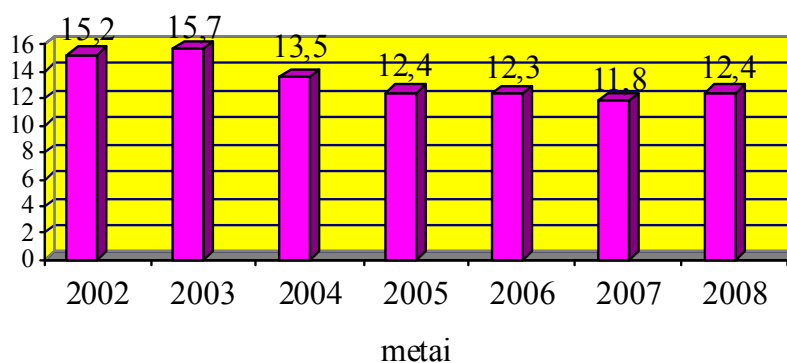
Akcizų dalis BVP,  
proc.



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt); BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodais. - Statistikos departamentas prie LRV, [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt).

15 pav. **Akcizų dalis BVP 2002-2008 m., proc.**

Akcizų dalis Nacionalinio  
biudžeto pajamose, proc.



Šaltinis: sudaryta remiantis Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenimis, LR finansų ministerija, [www.finmin.lt](http://www.finmin.lt).

16 pav. **Akcizų dalis Nacionalinio biudžeto pajamose 2002-2008 m., proc.**

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos duomenimis<sup>21</sup> 2009 m. sausio–birželio mėn. didžiausią į valstybės biudžetą surinktų akcizų dalį (54,4 proc.) sudarė akcizai už energetinius produktus, atitinkamai akcizų už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus pajamos sudarė 24,3 proc. visų akcizų pajamų, už apdorotą tabaką – 21,3 proc. Lyginant su 2008 m. tuo pačiu laikotarpiu, akcizų už apdorotą tabaką dalis akcizų pajamų struktūroje beveik nepakito, akcizų už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus dalis sumažėjo 4,7 proc. punkto, atitinkamai padidėjo akcizų už energetinius produktus dalis 4,5 proc. punkto.

<sup>21</sup> 2009 m. I pusmečio nacionalinio biudžeto pajamos. - Lietuvos Respublikos finansų ministerija, [http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/Biudzeto\\_pajamu\\_apzvalga/fm\\_nacbiudz\\_ataskaita\\_2009\\_I\\_pusm.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/Biudzeto_pajamu_apzvalga/fm_nacbiudz_ataskaita_2009_I_pusm.pdf)

VMI prie FM duomenimis<sup>22</sup> 2009 m. sausio - rugpjūčio mėn. didžiausią dalį (52,9 proc.) surinktų akcizų sudarė pajamos iš akcizų už energetinius produktus, jų dalis akcizų pajamų struktūroje, lyginant su 2008 m. atitinkamu laikotarpiu, padidėjo 2,5 procentiniais punktais, pajamų iš akcizų už apdoroto tabako gaminius dalis padidėjo 2,1 procentinio punkto ir sudarė 22,7 proc., o pajamų iš akcizų už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus dalis akcizų pajamų struktūroje sumažėjo 4,6 procentiniais punktais ir sudarė 24,3 proc.

Akcizų tarifų pasikeitimas labiausiai neigiamai įtakojo pajamas iš akcizų už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus, - per š. m. aštuonis mėnesius pajamų iš akcizų už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus gauta 72 415 tūkst. litų (12 proc.) mažiau nei per tą patį praėjusiųjų metų laikotarpį.

Preliminarūs š. m. rugpjūčio mėn. gazolio, skirto variklinėms transporto priemonėms, pardavimų duomenys rodo, kad akcizo šios rūšies akcizinėms prekėms sumažinimas teigiamai paveikė pardavimų rodiklį, - per mėnesį šio produkto buvo parduota 68 417 tonos, o tai 37,7 proc. viršijo liepos mėn. parduotą kiekį (49 673 tonos) ir sudarė 91 proc. praėjusiųjų metų rugpjūčio mėn. pardavimų; palyginimui, š. m. liepos mėn. šio produkto pardavimai sudarė tik 66,3 proc. praėjusiųjų metų liepos mėn. pardavimų.

Apibendrinant galima pasakyti, kad pirkėjų aktyvumą neigiamai paveikė tam tikrų prekių grupių akcizo mokesčio pakėlimas. Be to, pakelti akcizai neigiamai atsiliepė transporto įmonių bei alkoholinių gėrimų gamintojų konkurencingumui ir padidino bedarbystę šalyje, o jų bendras poveikis išdo pajamų surinkimui yra neigiamas. Nepaisant to, kad Lietuva kaip vieną iš biudžetinių pajamų padidinimo priemonę pasirinko akcizų tarifų padidinimą, akcizų mokesčio įplaukos 2009 m. sausio–birželio mėn. buvo 1,8 proc. mažesnės nei prieš metus. Atsižvelgiant į tai, kad ES-27 vidurkis akcizų dalies BVP 2000-2007 m. yra nuo 3,1 iki 3,3 proc., todėl galime teigti, jog analizuojamu laikotarpiu Lietuvoje išlaikomos bendros ES tendencijos. Akcizai yra specifinis mokestis, todėl akcizų mokesčių pajamas galima padidinti tik skatinant pardavimų apimtį.

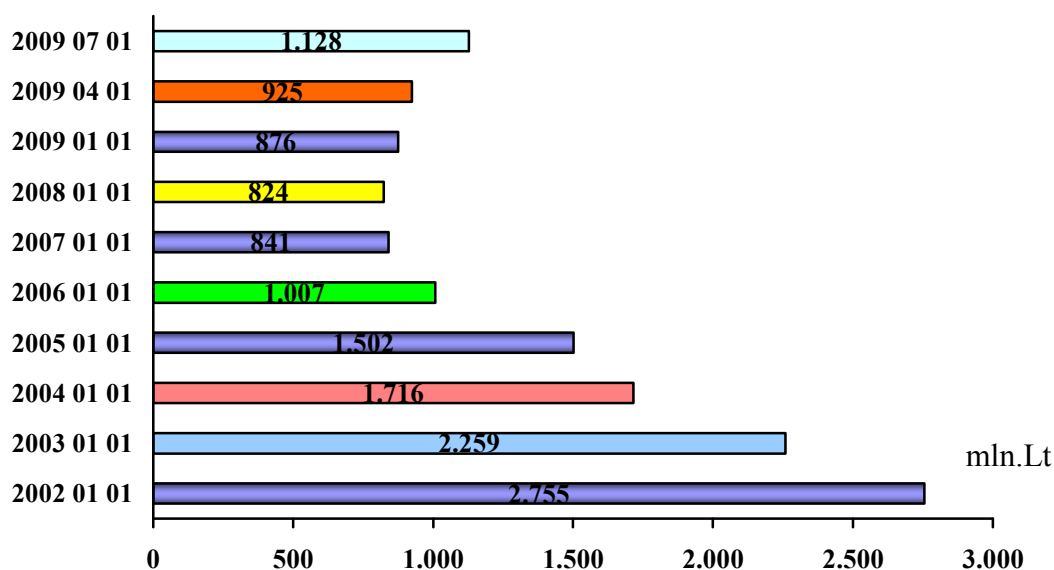
## **2.5. Mokestinės nepriemokos augimas.**

### **Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas ar išdėstymas**

Savo darbo 2.4 poskyryje atskleidžiau svarbiausių mokesčių, kurie yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, vaidmenį mokesčių sistemoje, jų privalumus ir trūkumus. Vertinant Lietuvos mokesčių sistemą, taip pat nagrinėsiu Valstybinės mokesčių inspekcijos teikiamus duomenis apie mokestinės nepriemokos augimo tendencijas.

<sup>22</sup> VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – rugpjūčio mėn., - VMI prie FM, <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=20149>

Apžvelgsiu VMI administruojamų mokesčių mokestinės nepriemokos kitimo dinamiką nuo 2002 metų iki 2009 m. I pusmečio:



Šaltinis: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt).

#### 17 pav. VMI mokestinės nepriemokos kitimo dinamika 2005-2009 m. I pusmetis, mln. Lt

Kaip matyti iš mokestinės nepriemokos kitimo dinamikos, VMI administruojamų mokesčių nepriemoka ženkliai išaugo, žemiausias nepriemokos lygmuo buvo pasiektas 2008 m. sausio 1 d. Būtent tada, kai ekonominio pakilimo metu mokesčių administratorius mažesnių pastangų dėka įvykdydavo mokesčių surinkimo planus, o struktūriniai nepriemokų išieškojimo padaliniai – prioritetą teikė mokestinės nepriemokos nurašymo procedūroms (suejus 5 metų mokestinės nepriemokos išieškojimo terminui). Atsižvelgiant į tai, bendra skolininkų mokestinė nepriemoka 2009 m. liepos 1 d. buvo 1.128 mln. Lt ir palyginti su 2009 m. sausio 1 d. buvusia nepriemoka (876 mln. Lt) ji padidėjo 28,8 proc. (252 mln. Lt), galima teigti, kad mokesčių mokėtojai labiau nei bet kada susiduria su sunkumais vykdydami finansinius įsipareigojimus biudžetui. VMI duomenimis lemiamą įtaką bendros nepriemokos padidėjimui per 2009 m. I pusmetį turėjo 99 mln. Lt padidėjusi bankrutuojančių įmonių mokestinių nepriemokų kategorija, taip pat 58 mln. Lt, arba 5 proc. visoje bendroje nepriemokoje padidėjusi mokestinės nepriemokos kategorija „Neišieškoma arba išieškojimas sustabdytas pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 110 str. 3 dalį (protingumo ir ekonominio tikslingumo kriterijai)“, apie 45 mln. Lt padidėjusi atidėtų arba išdėstytų mokestinių nepriemokų (tame skaičiuje yra ir dar nagrinėjami prašymai atidėti ar išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą). Mokesčių mokėtojų prašymų atidėti ar išdėstyti mokestinės nepriemokos

sumokėjimą ir sudaryti Mokestinės paskolos sutartis skaičius per 2009 metų I pusmetį lyginant su praeitų metų I pusmečiu padidėjo net 5 kartus.

Pridėtinės vertės mokesčio, pelno mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio dalis biudžeto įplaukų struktūroje yra didžiausia, todėl ir nepriemokos struktūroje šių mokesčių nepriemoka yra didžiausia.

**5 lentelė. PVM, pelno mokesčio, GPM mokestinės nepriemokos (mln. Lt) dalies (proc.) bendroje nepriemokoje kitimas 2009 m. I pusmetį**

VMI administruojamas mokestis (įskaitant baudas ir delspinigius)	2009 m. sausio 1 d.		2009 m. liepos 1 d.		
	Suma (mln. Lt)	Dalis bendroje nepriemokoje (procentais)	Suma (mln. Lt)	Dalis bendroje nepriemokoje (procentais)	Pokytis palyginti su 2009-01-01
Pridėtinės vertės mokestis	477	44	645	57,2	+168 mln. Lt +13,2 proc.
Pelno mokestis	289	26	134	11,9	-155 mln. Lt -14,1 proc.
Gyventojų (taip pat fizinių asmenų) pajamų mokestis	276	25	289	25,6	+13 mln. Lt +0,6 proc.

**Šaltinis:** Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt).

Gyventojų ir verslo finansinei padėčiai negerėjant, o nuo 2009 m. rugsėjo 1 d. dar padidėjus mokesčiams, neabejojama – mokesčių mokėtojų skolos valstybei toliau augs, nesurenkamo biudžeto skylė didės (Žvirblytė, 2009).

Mokesčių mokėtojai turi teisę pasinaudoti galimybe atidėti ar išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą ir sudaryti su VMI mokestinės paskolos sutartį nuo 1998 m. lapkričio 17 d., kai Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu buvo patvirtintos Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės. Be abejo, laikui bėgant jos buvo keičiamos, siekiant supaprastinti mokestinės nepriemokos sumokėjimo termino atidėjimo sąlygas ir procedūras.

Analizuojamu laikotarpiu, Lietuvos Respublikos finansų ministerija, įgyvendindama ekonomikos skatinimo planą, kuriuo siekiama gerinti verslo aplinką bei sumažinti neigiamą valstybės įstaigų veiksmų poveikį ūkio subjektų piniginiams srautams (likvidumui), 2009 m. balandžio 28 d. pakeitė aukščiau minimas taisykles. Esminiai pakeitimai yra šie:

1. Panaikintas draudimas mokesčių administratoriui vienu metu dėl vieno mokesčių mokėtojo priimti (arba vykdyti) ne daugiau negu tris sprendimus atidėti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą;

2. Pagrindžiant mokesčių mokėtojo galimybes atsiskaityti su biudžetu, pakaks pateikti dokumentus, kurie atspindėtų atsiradusią dėl neįvykdytų finansinių įsipareigojimų ir iš biudžeto lėšų dengtiną asignavimų valdytojų skolą;

3. Panaikinta mokestinės paskolos sutarties sudarymo sąlyga, pagal kurią mokesčių mokėtojas privalo laiku mokėti einamuosius mokesčius;

4. Mokesčių mokėtojas su prašymu į vietos mokesčių administratorių galės kreiptis dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo arba išdėstymo iki jos susidarymo. Toks prašymas galės būti pateiktas ne anksčiau kaip prieš 20 dienų iki mokestinės nepriemokos susidarymo dienos. Šiuo atveju mokesčių administratorius sprendimą priima ne anksčiau, kaip mokestinės nepriemokos susidarymo dieną. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo laikotarpis bus pradedamas skaičiuoti ne anksčiau, kaip nuo mokestinės nepriemokos susidarymo dienos.

Žinia, kad verslas šiandien turi laikinų finansinių sunkumų ir susiduria su itin dažnu šiuo metu finansinių srautų nesubalansavimu, todėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymas ar atidėjimas tam tikru laikotarpiu išties gelbėja. Verslininkų teigimu, mokestinės skolos valstybei atsiranda tada, kai verslas nebeišgali panešti savo finansinių įsipareigojimų, bet dėliodamas finansinių įsipareigojimų vykdymo prioritetus verslas pirmiausia stengiasi atsiskaityti su valstybe (Žvirblytė, 2009).

Beje, mokestinę paskolą VMI suteikia ne veltui - tenka mokėti nustatytas palūkanas, tačiau jos yra gerokai mažesnės nei delspinigiai. Metinės palūkanos šiuo metu yra 0,02 proc. Įstatymai neapibrėžia maksimalaus mokesčių atidėjimo termino, dažniausiai sudaromos sutartys iki 2 metų laikotarpiui.

Pavyzdžiui, Austrijos Respublikoje mokesčių mokėjimas atidedamas arba mokesčiai mokami dalimis - palūkanos mokamos tik tokiu atveju, kai mokėtina suma viršija 750 eurų. Palūkanų norma šiuo metu sudaro 7,63 proc.<sup>23</sup>

Kaip skelbia VMI prie FM Viešųjų ryšių skyrius, per 2009 m. aštuonis mėnesius sudaryta 219 mokestinės paskolos sutarčių su fiziniais asmenimis 7,5 mln. Lt sumai ir 238 sutartys su juridiniais asmenimis 54,1 mln. Lt sumai. Pernai VMI su mokesčių mokėtojais buvo sudariusi 133 mokestinės paskolos sutartis, o vien šiemet iki rugsėjo mėnesio šių sutarčių jau sudaryta 458, o tai jau tris kartus daugiau nei pernai. Fiziniai asmenys paprastai kreipiasi dėl GPM, o juridiniai – dėl PVM atidėjimo arba išdėstymo dalimis. Per aštuonis šių metų mėnesius patenkinta 48 proc. visų pateiktų prašymų atidėti ar išdėstyti mokėjimą dalimis, atitinkamai 42,6 proc. įmonių pateiktų prašymų ir 56,8 proc. gyventojų (Žvirblytė, 2009).

---

<sup>23</sup> The 2009 Tax Book. Advice on the Tax Assessment for Employees in 2008  
[http://english.bmf.gv.at/Publications/Stb-Englisch\\_09\\_28.1.WEB.pdf](http://english.bmf.gv.at/Publications/Stb-Englisch_09_28.1.WEB.pdf)

Mokestinės paskolos sutarčių kitimo tendencijos išdėstytos 4 priede. Analizuojamas laikotarpis nuo 1998 metų pasirinktas neatsitiktinai, kaip jau minėta, būtent tais metais patvirtinta mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ir išdėstymo taisyklės. Remiantis pirminiais duomenimis per 2009 metų I-III ketv. sudaryta 519 mokestinės paskolos sutarčių, atidedant ar išdėstant 83 mln. Lt mokestinės nepriemokos sumokėjimą. Galima daryti prielaidą, kad sutarčių skaičius gali pasiekti 2005 metų tendencijas. Grįžtant į netolimą praeitį matyti, kad 2001 m. atidėtų ar išdėstytų mokesčių, baudų ir delspinigių suma siekė net 172,4 mln. Lt.

Tačiau yra atvejų, kai įmonė mokesčių nesumoka todėl, kad su ja laiku neatsiskaito pati valstybė. Šiais atvejais verslui mokesčių mokėjimas turėtų būti atidedamas supaprastinta tvarka bei atleidžiamas nuo palūkanų už naudojimąsi mokestinės paskolos sutartimi mokėjimo.

Pasitelkiant VMI kaupiamus duomenis (žr. 6 lentelę) apie besikreipiančius ūkio subjektus su prašymu neišieškoti ar sustabdyti mokestinės nepriemokos išieškojimo veiksmus, nustatyta, kad:

1. Iki 2009 m. spalio 1 d. į VMI kreipėsi 2631 mokesčių mokėtojai, iš jų: 183 mokėtojai, kuriems yra skolingi viešojo sektoriaus subjektai, arba 7 proc. visų besikreipiančių mokėtojų.

2. Mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai, mokestinė nepriemoka sudarė 34,7 mln. Lt arba 22 proc. mokestinės nepriemokos, kurios išieškojimas yra nevykdomas arba sustabdytas, pagal mokesčių mokėtojų pateiktus prašymus.

**6 lentelė. VMI neišieškoma mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai, mokestinė nepriemoka, 2009 m. I-III ketv.**

Asmenų, kurie kreipėsi į VMI neišieškoti ar stabdyti išieškojimą (MAĮ* 110 str. 3 d.) per 2009 metus (duomenys 2009-10-01)					
fizinių asmenų nepriemoka (Lt)	juridinių asmenų nepriemoka (Lt)	iš jų: mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai, mokestinė nepriemoka (Lt)	fizinių asmenų skaičius	juridinių asmenų skaičius	iš jų: mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai, skaičius
20.329.454	137.332.266	34.714.275	1.033	1.598	183

\*MAĮ – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas

Šaltinis: Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)

Darytina išvada, kad nepaisant nedidelio besikreipiančio mokėtojų, kuriems yra skolingi viešojo sektoriaus subjektai, skaičiaus, jų mokestinė nepriemoka biudžetui yra pakankamai

didelė ir turinti įtaką biudžeto pajamų surinkimui. Be to, pastebima tendencija, kad mokesčių mokėtojai, su kuriais neatsiskaito viešojo sektoriaus subjektai, nesudaro su VMI mokestinės paskolos sutarčių, kadangi, kaip minėta, yra mokamos palūkanos už naudojimąsi mokestinės paskolos sutartimi, t. y. išimčių palūkanų mokėjimui, kai verslui skolinga valstybė, kol kas nėra numatyta. Šiuo atveju, tokiam mokesčių mokėtojui sudaromos sąlygos vykdyti veiklą, VMI nepradedant išieškojimo veiksnių mokestinės nepriemokos biudžetui atžvilgiu.

Net 28,8 proc. per I-jį 2009 metų pusmetį išaugusią ir peržengusią 1 mlrd. Lt ribą VMI administruojamų mokesčių nepriemoką įtakėjo sutrikę verslo tarpusavio atsiskaitymai bei viešojo sektoriaus subjektų išsiskolinimas verslui. Ūkio subjektai nespėjo per trumpą laiką pasiruošti išaugusiai mokesčių naštai. Mokesčių mokėtojų mokestinė nepriemoka, kurios išieškojimas VMI iniciatyva buvo nepradėtas ar sustabdytas, 2009 m. spalio 1 d. sudarė 158 mln. Lt, iš jų – net 34,7 mln. Lt skola mokesčių mokėtojų, su kuriais neatsiskaitė viešojo sektoriaus subjektai. Siekiant gerinti verslo aplinką bei sumažinti neigiamą valstybės įstaigų veiksnių poveikį ūkio subjektų piniginiams srautams, nuo 2009 m. gegužės 5 d. įsigaliojo liberalesnė mokestinės paskolos sutarčių (MPS) tarp mokėtojo ir VMI sudarymo tvarka. Per I-jį 2009 metų pusmetį sudaryta 323 MPS, išdėstytas ar atidėtas 39 mln. Lt mokestinės nepriemokos sumokėjimas, t. y. net tris kartus nei pernai. Minėta augimo tendencija yra greičiau ne tvarkos liberalizavimo priežastis, o valstybės ekonominės politikos klaidų pasekmė.

Apibendrintai galima teigti, kad darbe iškelta hipotezė pasitvirtino - Lietuvos Respublikos mokesčių sistema nėra tinkamai subalansuota su elastingomis įplaukomis, jai būdinga mokesčių tarifų, lengvatų ir išimčių kaita, juos reglamentuojančių įstatymų gausios pataisos, jų apskaičiavimo sudėtingumas ir nepastovumas, o tai susiję su neigiamu poveikiu šalies ūkiui.

### **3. LIETUVOS RESPUBLIKOS MOKESČIŲ SISTEMOS TOBULINIMO KRYPTYS**

#### **3. 1. Mokesčių dydžių mažinimas, lengvinant mokesčių naštą ir skatinant verslo plėtrą**

Kaip jau minėjau antrajame skyriuje „Lietuvos mokesčių sistemos analizė“, užklupus sunkmečiui dauguma valstybių keičia savo mokesčių sistemas. Jos bando padidinti biudžeto pajamas arba pagyvinti ekonomiką. Naujoji mūsų šalies vyriausybė nuėjo priešingu keliu, pasirinkdama mokesčių didinimo ir drastiško valstybės išlaidų mažinimo kelią. Lietuva veržiasi diržus, mažina viešąsias išlaidas, didina mokesčius tada, kai iš esmės reikėtų elgtis priešingai. Nepaisant valdžios numatyto mokesčių naštos didinimo, nacionalinio biudžeto pajamų ir BVP antykiniai dydžiai 2009 m. I pusmetį sumažėjo, o verslas traukėsi į „šešėlių“. Mokesčių reformą

reikėjo pradėti ne nuo mokesčių didinimo - PVM reikia mažinti, ypač darbui imlioms procedūroms, paslaugoms ir produktams. Tiek PVM, tiek degalų akcizo padidinimas nedavė norimo rezultato – tai byloja mokesčiai, nesurinkti į biudžetą.

Dėl valstybės vykdomos griežtos finansinės politikos pasireiškė iš ekonomikos teorijos gerai žinomas taupymo paradoksas – valstybės išlaidų nuolatinis mažinimas leidžia subalansuoti biudžetą tam tikru einamuoju laikotarpiu, tačiau ilgesniu laikotarpiu ši priemonė veikia neigiamai visą biudžetą – taupant, t. y. mažinant išlaidas, ilgainiui pradeda mažėti ir pajamos (Rakauskienė, 2006, psl. 296).

Ne paslaptis, kad Lietuvos mokesčių sistema formuojama tik vadovaujantis mokesčių fiskaline funkcija, t. y. kuo daugiau gauti mokesčių į biudžetą, nedaroma visapusiška ekonominė analizė. Kartu dažnai ignoruojami tokie apmokestinimo principai kaip teisingumas, ekonominis efektyvumas, administracinis paprastumas, mokesčių įplaukų produktyvumas bei mokesčių ekonominė funkcija.

Sprendžiant iš kitų šalių patirties, galima daryti išvadas, kad Lietuvoje nepriimami tie sprendimai, kurie neleistų žlugti verslui, jį paskatintų. ES šalyse mažinami įmonių mokesčiai. Matyti, kad padedama smulkiajam, stambiajam ir vidutiniam verslui, kad jie negriūtų dėl finansų krizės. Be to, labai skatinamas smulkusis ir vidutinis verslas – mažinami mokesčiai reinvestuojantiems, nuo mokesčių visiškai atleidžiamos įmonės, turinčios iki 5 darbuotojų, arba žmonės, užsiimantys individualia veikla<sup>24</sup>.

Formuojant mokesčių strategiją reikėtų atsižvelgti į kelias principines nuostatas. Pirmiausia, mokesčiai turi būti teisingi, t. y. nustatomi atsižvelgiant ne į mokėtojo socialinę padėtį, bet pagal turimą turtą ir gaunamas pajamas. Negali būti jokių privilegijų bei socialinės diferenciacijos, o mokesčių našta paskirstoma tik pagal ekonominius kriterijus. Mokesčių tarifai turi būti griežtai apibrėžti, t. y. jie turi būti suprantami kiekvienam mokesčių mokėtojui. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi žinoti, kiek, kada ir koku būdu jis turės mokėti nustatytus mokesčius.

Reformuojant mokesčius reikia panaikinti esmines jų ydas, o, susidarius palankioms sąlygoms kai kurių mokesčių vertėtų atsisakyti. Lietuvai tapus ES nare, reikėtų vengti žingsnių, kurie nesiderintų su ES šalių patyrimu, pasiteisinusia praktika, kurie trukdytų europinei koordinacijai ir pan. Be to, Lietuva, pasirašydama Europos socialinę chartiją ir kitus dokumentus, prisiėmė tam tikrus įsipareigojimus socialinėje srityje ir duotų pažadų reikės laikytis.

Įgyvendinant mokesčių reformą, reikia visapusiškai ir kompetentingai įvertinti priimamų teisės normų aktų poveikį ekonominiams šalies procesams. Derėtų iš anksto sumodeliuoti jų



atoveiksmį valstybės ūkio raidai, numatyti skatinamuosius ir slopinamuosius ekonominius veiksnius; įvertinti priimamus teisės normų aktus bendrosios teisės doktrinos bei jau galiojančių teisės normų sistemos atžvilgiu; nuodugnai ir kritiškai nagrinėti ekonominę siūlomų apmokestinimo objektų ir šaltinių prigimtį, siekiant sukurti pagrįstą (logišką), efektyvią ir stabilią mokesčių sistemą.

Galima būtų vykdyti mokesčių mažinimo politiką. Šios politikos privalumai: 1) skatina ekonominį augimą; 2) silpnina mokesčių vengimo motyvaciją; 3) mažina ekonomines deformacijas, susijusias su dideliais mokesčiais ir siaura apmokestinimo baze; 4) padeda prisivilioti užsienio investicijas.

Ekonomikos augimo tikslų galima pasiekti ir didelių mokesčių sąlygomis, turėdami omenyje tokias didelių mokesčių šalis – Švediją, Daniją, Suomiją ir kt. Pavyzdžiui, Švedijoje per paskutinius dešimt metų ekonomikos augimo tempai buvo didesni nei daugelyje kitų mažesnius mokesčius taikančių ES šalių. Šiaurės šalys gana sėkmingai sprendžia ir kitas – mokesčių surinkimo, užsienio investicijų problemas. Dauguma šių šalių gyventojų nemano, kad jų ekonominės sistemos yra didelių mokesčių deformuotos ir nesirengia esmingai jų keisti (Gylis, 2006, p. 16).

Dauguma mokesčių įstatymų Lietuvoje įvesti ES šalių pavyzdžiu, neatsižvelgiant į išskirtines vietas sąlygas, nesiremiant mokesčių teoriniais pagrindais. Be to, labai dažnas mokesčių įstatymų kaitaliojimas rodo nekokybišką jų parengimą; tai destabilizuoja ūkio subjektų veiklą, patiriama nuostolių (jų patiriama ir dėl turto savininkų bei jų pavaldinių nekvalifikuotų sprendimų), kyla konfliktų tarp mokesčių rinkėjų ir mokesčių mokėtojų (Buškevičiūtė, 2005, p. 202).

### **3. 2. Mokesčių administravimo gerinimas.**

#### **Mokesčių administratoriaus vaidmuo sunkmečiu**

Nors finansinė krizė prasidėjo Jungtinėse Amerikos Valstijose, ji skubiai pasklido po Europos Sąjungą ir iškėlė didelius iššūkius biudžeto pajamų surinkimui. Lietuvos Respublikos Vyriausybė, siekdama sušvelninti pajamų sumažėjimą, įgyvendino esminius mokesčių politikos pokyčius. Nepaisant priimtų priemonių, manoma, kad 2009 metais mokesčių ir socialinių įmokų surinkimas sumažės 20 proc., lyginant su 2008 m.

Sunkmečiu svarbi mokesčių teisės aktų laikymosi strategija bei išplėsta pagalba mokesčių mokėtojams. Teikti tvirtą paramą gyventojams ir verslui yra labai svarbi mokesčių sistemos funkcija. Siekiant šio tikslo, mokesčių administratoriai turėtų persvarstyti ir patikslinti savo strateginius tikslus, teikiamas paslaugas ir informaciją. Ypač svarbu: sklandžiai užtikrinti

---

<sup>24</sup> Mokesčių reforma ar linčo teismas // Lietuvos žinios, 2009, balandžio 7 d.

Vyriausybės inicijuotus mokesčių pakeitimus; paspartinti mokesčių grąžinimą, pasitelkiant tinkamą rizikos valdymą; daugiau naudoti mokesčių sumokėjimo pratęsimą, ir teikti tikslią pagalbą didelės rizikos mokesčių mokėtojams.

Kaip skelbiama LR Vyriausybės pranešimuose: „Vyriausybė, VMI ir kitos atsakingos valstybinės institucijos imasi visų reikalingų priemonių, kad verslas nesitrauktų iš legalios ekonomikos. Tai – ne tik griežta kontrolė, bet ir visokeriopa pagalba su laikiniais sunkumais susiduriantiems mokesčių mokėtojams, ir informavimas apie įvairias tokios pagalbos priemones. Kova su šešėliniu verslu prasideda nuo kiekvieno piliečio suvokimo, kad, apgaudinėdamas valstybę, jis kenkia pats sau. Vyriausybė savo ruožtu jokių neapskaitomos ekonomikos reiškinių netoleruos“<sup>25</sup>.

Siekdamos padėti mokesčių mokėtojams susidoroti su ekonomikos krize, kai kurios šalys svarsto galimybę įgyvendinti mokesčių amnestijas, audito moratoriumus mokesčių mokėtojams, ir kitas panašias priemones. Tarptautinė patirtis parodė, kad tokios priemonės nėra veiksmingos priemonės gerinant pajamų surinkimą ir sukuria ydingas paskatas laikantis mokesčių įstatymų (Baer, Le Borgne, 2008, p. 42-44).

Tarptautiniai ekspertai blogiausiomis praktikomis laiko „žiauriųjų akcijų“ organizavimą bei kitus kraštutinius: mokesčių atleidimų įvedimą ar „užsimerkimą“ į mokesčių nemokėjimą, taip siekiant palengvinti šalies mokesčių mokėtojų ekonominę būklę. Vyriausybė pasisako prieš antagonistinius santykius tarp verslo ir mokesčių administratorių. Nesąžiningo verslo kontrolė turi stiprėti<sup>25</sup>.

Remiantis tokia praktika, Lietuvos mokesčių administratoriai taiko operatyvesnę ir lankstesnę mokesčių paskolų suteikimą; leidžiama keisti avansinio pelno mokesčio mokėjimo būdą per mokesčius metus; sparčiau grąžinamas PVM („žaliojo koridoriaus“ metodu per 5-7 dienas); glaudesnis avansinių ir deklaruotų mokesčių prievolių užtikrinimas; aktyvus nepriemokų administravimas. Be to, sustiprintas informavimas apie pagalbos mokesčių mokėtojams priemones sunkmečiu bei prevencinis visuomenės informavimas apie mokesčius pažeidimus ir įstatymų sankcijas.

Dar didesnę biudžeto pajamų praradimą gali sukelti sunkumai, su kuriais susiduria mokesčių mokėtojų vykdydami mokesčines prievoles Ekonomikos nuosmukis tiesiogiai turėjo neigiamą įtaką mokesčių mokėtojams, daugeliui iš jų sukeldamas tikrą finansinį stresą bei įtakodamas jų mokesčių prievolių vykdymo elgseną, t.y. savalaikį mokesčių mokėjimą, teisingą pajamų deklaravimą ir pan. Darytina prielaida, kad pastebimas mokesčių prievolių nevykdymo mastas, didės ir toliau bei apims labiausiai ekonomikos nuosmukio paveiktus sektorius.

---

<sup>25</sup> Premjero akiratyje - kova su šešėliniu verslu // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2009, spalio 22 d.

Sparčiai besikeičiančios politinės, ekonominės ir socialinės aplinkybės verčia tobulinti visų valstybinių institucijų veiklą. Lietuvos galimybės sušvelninti pajamų surinkimo riziką, be jau įgyvendintų mokesčių politikos pokyčių, didele dalimi priklauso nuo to, kaip greitai mokesčius administruojančios institucijos sugebės prisitaikyti prie besikeičiančių sąlygų ir įgyvendinti veiklos pokyčius. Lemiamą reikšmę turės šių institucijų efektyvumas vertinant didžiausias pajamų surinkimo rizikas ir jų sugebėjimas nustatyti prioritetus bei operatyvus reikiamų išteklių paskirstymas didžiausioms rizikoms suvaldyti. Manau, kad įgyvendinant šią priemonę labai svarbu laikytis teisingos pusiausvyros tarp „griežtų“ (pvz.: mokestinis patikrinimas ar tyrimas, mokestinės nepriemokos išieškojimas) ir „švelnių“ (pvz.: mokesčių mokėtojų švietimas ir konsultavimas, mokesčių sumokėjimo atidėjimas ar išdėstymas) mokesčių administravimo priemonių, kurios suteiktų ūkio subjektams pagalbą sunkmečiu.

Atsižvelgiant į išdėstytą, mokesčius administruojančios institucijos turi paruošti efektyvias mokesčių surinkimo strategijas, numatančias veiksmus ir užtikrinančius išteklių panaudojimą priemonėms, kurios turės didžiausią poveikį mokesčių mokėtojams ir palengvins mokestinių prievolių vykdymą bei sumažina mokestinį atotrūkį. Šiuo atveju mokesčius administruojančios institucijos negali sau leisti naudoti išteklius veiklai, kuri atneša nedidelę dalį į biudžeto pajamų surinkimą.

Mokesčius administruojančių institucijų veikloje yra svarbu suformuluoti aiškias bendradarbiavimo su kitomis įstaigomis ir organizacijomis struktūrų ir funkcijų schemas, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Vyriausybės bei Finansų ministerijos vykdomą fiskalinę bei mokesčių politiką, sudaryti ir palaipsniui įgyvendinti atskirų veiklos sričių plėtros strategijas, plėtoti ir efektyviai taikyti veiklos rezultatų vertinimą. Tačiau šios planavimo veiklos rezultatai šiuo metu iš esmės nukreipti į mažųjų mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo užtikrinimą sektoriuose, kurie sudaro nedidelę biudžeto pajamų dalį. Mokesčių administravimo institucijų lygmenyje turi būti parengtas planas mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymui ir mokesčių surinkimui užtikrinti, kuris būtų nukreiptas į kiekvieno svarbiausio rinkos segmento poreikius bei apsaugotų didžiąją dalį įplaukų į biudžetą, nustatytų mokesčių administravimo ir kitų institucijų veiklos gerinimo kryptis.

Kaip jau minėta svarbiausias mokesčių administratorius pagal administruojamų mokesčių skaičių ir mokestines įplaukas yra Valstybinė mokesčių inspekcija. Per pastaruosius keletą metų VMI, naudodama valstybės biudžeto lėšas bei ES struktūrinių fondų teikiamą paramą, ženkliai modernizavimo savo kaip mokesčių administratoriaus veiklą. Vykdamas reformas buvo siekiama įgyvendinti ES reikalavimus bei geriausią ES šalių praktiką. Dauguma svarbiausių tarptautinės praktikos sričių įgyvendinta arba jau pradėta įgyvendinti. Be to, įgyvendindama svarbiausius

mokesčių sistemos pakeitimus, VMI įrodė esanti lanksti ir pajėgi įvykdyti skubios paskirties užduotis.

Šiuo metu VMI įgyvendina visą eilę priemonių, kurios skirtos biudžeto pajamų surinkimo užtikrinimui. Keliamas klausimas ar šiomis priemonėmis tikrai suvaldomos didžiausios biudžeto pajamų rizikos, o bendras rizikos vaizdas - tinkamai nustatytas ir išnagrinėtas? VMI pastangos būtų sustiprintos paruošus konsoliduotą strategiją, skirtą užtikrinti mokesčių mokėtojų mokesčių prievolių vykdymą ir mokesčių surinkimo užtikrinimą, bei planą pagal pagrindinius mokesčių mokėtojų segmentus. Rengiant strategiją būtina atsižvelgti į šiuos aktualius siekius: pagalba mokesčių mokėtojams susiduriantiems su krizės metu iškilusiais sunkumais bei mokesčių prievolių vykdymo nesilaikymas.

Apibendrinant galima daryti išvadą, kad šis sunkmetis iškels ne vieną klausimą mokesčių administratoriui - ar reikalauti, kad mokesčiai būtų sumokami laiku ir nedelsiant, o galbūt reikia lankstesnio požiūrio ir duoti mokesčių mokėtojams laiko atsigauti. Manau, kad mokesčių administravimo procedūros, jų taikymo praktika turi būti modeliuojami ne tik siekiant užtikrinti jau susidariusių mokesčių nepriemokų išieškojimą, bet ir atsižvelgiant į jų poveikį būsimai mokesčių mokėtojo veiklai, jo būsimos mokesčių prievolės dydžiui, ir galimybėms vykdyti būsimas mokesčių prievoleles.

## IŠVADOS

1. Apžvelgus optimalią ir pasiūlos mokesčių teorijas, matyti, kad ekonomistų nuomonės mokesčių klausimais skiriasi, todėl gana sunku nurodyti kurią nors vieną, geriausią – “idealią” mokesčių sistemą realiame pasaulyje. Tiksliausiai ir išsamiausiai mokesčių įtaką visuomenei ir ekonomikai aiškina “optimali” mokesčių teorija. Tačiau ji sudėtinga ir sunkiai įgyvendinama, kadangi šioje teorijoje mėginama derinti du prieštarigus mokesčių tikslus - socialinį teisingumą ir ekonominių efektyvumą.

2. Mokesčiai yra pagrindinis Nacionalinio biudžeto formavimosi šaltinis. Pagrindinė mokesčių paskirtis – fiskalinė, jie yra pagrindinis centrinės ir vietinės valdžios funkcijų finansavimo šaltinis. Be fiskalinės, mokesčiai atlieka ir reguliacinę funkciją, kuri pasireiškia ekonominių procesų skatinimu arba jų slopinimu.

3. Atkūrus Lietuvos Nepriklausomybę buvo pradėta mokesčių sistemos reforma. Kitas mokesčių sistemos reformos etapas buvo įgyvendintas Lietuvai tapus ES nare. Lietuvos mokesčių sistemai būdinga mokesčių tarifų, lengvatų ir išimčių kaita, juos reglamentuojančių įstatymų gausios pataisos, jų apskaičiavimo sudėtingumas ir nepastovumas, o tai susiję su neigiamu poveikiu šalies ūkiui. Nors atskiri Lietuvos mokesčių įstatymai ir gerai paruošti, tačiau jie nefunkcionuoja kaip vieninga sistema.

4. Analizuojamu laikotarpiu 2008 m. sukurtas BVP siekė 111,5 milijardo litų veikusiomis kainomis ir lyginant su 2000 metais padidėjo du kartus. Europos Sąjungoje mokestinės pajamos 2007 metais sudarė 40,9 proc. BVP, Lietuvoje atitinkamai – 30,3 proc. Lietuva 2007 m užima trečią žemiausią vietą tarp šalių narių pagal mokesčių našą (apimdama socialinius įnašus) Europos Sąjungoje (29,9 proc. lyginant su ES-27 vidurkiu – 37,5 proc.).

5. Užklupus sunkmečiui dauguma valstybių keičia savo mokesčių sistemas. Jos bando padidinti biudžeto pajamas arba pagyvinti ekonomiką. Naujoji mūsų šalies vyriausybė nuėjo priešingu keliu, pasirinkdama mokesčių didinimo ir drastiško valstybės išlaidų mažinimo kelią. Struktūrinių mokesčių sistemos pokyčių padarinys mokestinių įplaukų mažėjimas.

6. Nepaisant valdžios numatyto mokesčių naštos didinimo, nacionalinio biudžeto pajamų ir BVP santykiniai dydžiai 2009 m. I pusmetį sumažėjo. Tikrąjį išdo sunkumų mastą atskleidžia tai, kad pirmąjį 2008 m. pusmetį į nacionalinį biudžetą surinkta 10,161 mlrd. Lt mokesčių įplaukų, tuo tarpu pirmąjį šių metų pusmetį – tik 8,275 mlrd. Lt, t. y. 18,6 proc. mažiau.

7. Pelno mokesčio normos tęsia savo greitą smukimą visoje Europos Sąjungoje, vienintelė Lietuva 2009 metais šio mokesčio normą padidino net 5 procentiniais punktais. Kaip rodo Lietuvos patirtis, mažesnis pelno mokesčio tarifas sąlygojo didesnes įplaukas į biudžetą.

Viena iš verslo skatinimo priemonių galėtų būti pelno mokesčio panaikinimas nepaskirstytam pelnui arba nulinio pelno mokesčio tarifo reinvestuotam pelnui įvedimas.

8. Nuo pat PVM įvedimo buvo taikomas 18 proc. tarifas, tačiau santykinai aukščiausias 8,8 proc. nuo BVP lygį pasiektas 2008 m., kai ypatingai buvo išaugusios prekių ir paslaugų pardavimo apimtys bei padidėjusios vartojimo išlaidos. Dideli PVM ir akcizų mokesčių tarifai, taikomi pagrindinėms vartojimo prekėms, turi stiprų regresyvų poveikį ir slopina paklausą. Prabangos prekių apmokestinimas gali būti geresnė alternatyva, kadangi šių prekių paklausa yra daug mažiau elastinga kainos požiūriu.

9. Lietuvoje 2002-2008 m. GPM pajamos kasmet augo, tačiau GPM dalies Nacionalinio biudžeto pajamose ir BVP mažėjimą sąlygojo GPM apmokestinamosios bazės pokyčiai – pagrindinių neapmokestinamųjų pajamų didinimas ir mokesčio tarifo mažinimas. GPM įplaukos pirmąjį 2009 metų pusmetį susitraukė net 17,1 proc. - reikšmingiausią įtaką turėjo smarkiau nei tikėtasi išaugęs nedarbo lygis ir mokesčio tarifo sumažinimas. Dėl NPD taikymo esminių pakeitimų nuo 2009 m. sausio 1 d., proporcinė apmokestinimo sistema tapo bereikalingai komplikauta.

10. Valstybės ekonominės politikos klaidų pasekmes parodo VMI administruojamų mokesčių nepriemokos augimas, vien per 2009 m. I pusmetį išaugo 28,8 proc. ir peržengė 1 mlrd. Lt ribą ir tai blogiausias rodiklis nuo 2006 m. Per I-jį 2009 metų pusmetį sudaryta 323 mokestinės paskolos sutarčių, atidėtas ar išdėstytas 39 mln. Lt mokestinės nepriemokos sumokėjimas, t. y. net tris kartus nei pernai.

11. Sparčiai besikeičiančios politinės, ekonominės ir socialinės aplinkybės verčia tobulinti visų valstybinių institucijų veiklą. VMI pastangos būtų sustiprintos paruošus konsoliduotą strategiją, skirtą užtikrinti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymą ir mokesčių surinkimą.

## Literatūros sąrašas

1. **Baer K., Le Borgne E.** Tax amnesties: theory, trends, and some alternatives, - Washington, D. C.: International Monetary Found, 2008, - 70 p. – ISBN 978-1-58906-736-3  
[http://books.google.lt/books?id=TfO2K30m0BwC&printsec=frontcover&source=gbs\\_v2\\_summary\\_r&cad=0#v=onepage&q=&f=false](http://books.google.lt/books?id=TfO2K30m0BwC&printsec=frontcover&source=gbs_v2_summary_r&cad=0#v=onepage&q=&f=false) [žiūrėta 2009 08 23].
2. **Baltijos šalių apžvalga, Makroekonomikos apžvalga 2009 m. balandžio mėn.**  
[http://www.swedbank.lt/lt/previews/get/655/1240994609\\_Baltijos\\_saliu\\_apzvalga\\_\(2009\\_m.\\_balandzio\\_men.\).pdf](http://www.swedbank.lt/lt/previews/get/655/1240994609_Baltijos_saliu_apzvalga_(2009_m._balandzio_men.).pdf) [žiūrėta 2009 06 12]
3. **Buškevičiūtė E.** Mokesčių sistema, - Kaunas: Technologija, 2005, - 337 p. ISBN 1955-09-815-5.
4. **Bogdanavičius A.** Darbo mokesčių lyginamoji analizė: tarifai, tendencijos, perspektyvos, - 2004. <http://www.lrinka.lt/Tyrimai/Mokest/ESpajamos.pdf> [žiūrėta 2009 06 23].
5. **BVP gamybos, pajamų ir išlaidų metodais.** - Statistikos departamentas prie LRV,  
[http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/BVP\\_2008\\_3Q\\_30\\_bk.xls](http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/BVP_2008_3Q_30_bk.xls) [žiūrėta 2008 11 19]  
[http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/BVP\\_2009\\_1Q\\_60\\_2.xls](http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/BVP_2009_1Q_60_2.xls) [žiūrėta 2009 06 10]
6. **Čepienė I., Meidūnas V., Puzinauskas P.** Mokesčiai. –Vilnius, 1994. - 47 p.
7. **Davulis G.** Lietuvos savivaldybių finansų struktūra ir jos raida // Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2006. 2 (7), 40–45.  
[http://www.smf.su.lt/documents/konferencijos/Galvanauskas/2006/Leidinys%20\(7\)/Davulis.pdf](http://www.smf.su.lt/documents/konferencijos/Galvanauskas/2006/Leidinys%20(7)/Davulis.pdf)
8. **Euro area and EU27 employment down by 0.8%.** - 86/2009 - 15 June 2009. – Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat tinklapis  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-15062009-AP/EN/2-15062009-AP-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-15062009-AP/EN/2-15062009-AP-EN.PDF) [žiūrėta 2009 06 17]
9. **European Commission.** Structures of the taxation systems in the European Union: 1995-2004, 2006. – 417 p. - ISBN: 92-79-01850-7.
10. **European Commission.** Taxation trends in the European Union (Apmokestinimo tendencijos Europos Sąjungoje), - Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2009, ISBN 978-92-79-11171-6.  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-09-001/EN/KS-DU-09-001-EN.PDF)
11. **Gandhi Ved P.** Supply-side tax policy: its relevance to developing countries – Washington: International Monetary Fund, 1987. – 388 p. – ISBN 0939934914

12. **Gylys P.** Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija // *Ekonomika* (75), - 2006. – ISSN 1392-1258.
13. **GDP per inhabitant varied by one to six across the EU27 Member States**, - 94/2009 - 25 June 2009. – Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat tinklapis  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_PUBLIC/2-25062009-BP/EN/2-25062009-BP-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/2-25062009-BP/EN/2-25062009-BP-EN.PDF)
14. **Indriūnas A. V., Makštutis A.** Viešosios vadybos strategija Lietuvoje (Penktoji Konstitucija). – Monografija. – Vilnius, 2008. – 264 p. ISBN 978-9955-590-71-2.
15. **Lietuvos ekonomikos raida ir perspektyvos.** - Lietuvos bankas,  
[http://www.lb.lt/lt/ekonomika/makroekonominės\\_proгноzes/PranesimasSpaudai\\_200905\\_L\\_T.pdf](http://www.lb.lt/lt/ekonomika/makroekonominės_proгноzes/PranesimasSpaudai_200905_L_T.pdf)
16. **Lietuvos makroekonomikos apžvalga**, 2009 m. kovas Nr. 35. – AB SEB bankas,  
<http://www.seb.lt/pdf/lt/LMA35.pdf> [žiūrėta 2009 05 15]
17. **Lietuvos makroekonomikos apžvalga**, 2009 m. rugsėjis Nr. 37. – AB SEB bankas  
<http://www.seb.lt/pdf/lt/LMA37.pdf> [žiūrėta 2009 09 29]
18. **Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas**: priimtas 2001 m. spalio 30 d. // *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802.
19. **Lietuvos Respublikos biudžeto sandaros įstatymas**: priimtas 1990 m. liepos 30 d. // *Valstybės žinios*, 1990, Nr. 24-596; 2004, Nr. 4-47.
20. **Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas**: priimtas 2002 m. liepos 2 d. // *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.
21. **Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas**: priimtas 1990 m. spalio 5 d. // *Lietuvos Aidas*, 1990, Nr. 101; *Valstybės Žinios*, 1990, Nr. 31-742.
22. **Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas “Dėl Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo”**: priimtas 1998 m. lapkričio 17 d. // *Valstybės žinios*, 1998, Nr. 103-2854; 2004, Nr. 82- 2965.
23. **Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas “ Dėl finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymo Nr. 268 "Dėl Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo" pakeitimo”**: priimtas 2009 m. balandžio 28 d. // *Valstybės žinios*, 2009, Nr. 50-2017.
24. **Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas**: priimtas 2004 m. balandžio 13 d. // *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
25. **Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas**: priimtas 2001 m. gruodžio 20 d. // *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 110-3992.



26. **Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas**: priimtas 2002 m. kovo 5 d. // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
27. **Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymas**: priimtas 1991 m. gegužės 21 d. // Lietuvos Aidas, 1991, Nr. 107; Valstybės Žinios, 1991, Nr. 17-447; Valstybės Žinios, 2004, Nr. 171-6295.
28. **Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2009 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas**: priimtas 2008 m. gruodžio 18 d. // Valstybės Žinios, 2008, Nr. 149-5998.
29. **Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008–2012 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo”**: priimtas 2009 m. vasario 25 d. // Valstybės Žinios, 2009, Nr. 33-1268.
30. **Lietuvos Respublikos 2009 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas**: priimtas 2009 m. gegužės 19 d. // Valstybės žinios, 2009, Nr. 58-2247.
31. **Malienė V., Cibulskienė D., Gurskienė V.** The Lithuanian real estate taxation system in context of alien countries // International Journal of Strategic Property Management, - 2005. – Vilnius.Vol.9, Iss.
32. **Mokesčių reforma ar Linčo teismas** // Lietuvos žinios, 2009, balandžio 7 d.
33. **Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B.** Public finance in Theory and Practice, Fifth Edition – New York: McGraw-hill, 1989. – 315 p.
34. **Pajuodienė G. M.** Mokesčių sistemos formavimasis išsivysčiusiose šalyse. – Vilnius, 1994. - 61 p.
35. **Premjero akiratyje - kova su šešėliniu verslu** // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos, 2009, spalio 22 d.  
[http://www.aktualijos.lt/index.php?option=com\\_content&task=view&id=3883&Itemid=79](http://www.aktualijos.lt/index.php?option=com_content&task=view&id=3883&Itemid=79)  
[žiūrėta 2009 10 26]
36. **Pukelienė V.**, Ekonominė integracija: teorija, ES politika ir procesai, - Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, 2008. – 344 p. ISBN 978-9955-12-432-0
37. **Rakauskienė O. G.** Valstybės ekonominė politika. – Monografija. – Vilnius: MRU leidybos centras, 2006. – 772 p. ISBN 9955-19-032-9
38. **Rosen Harvey S.** Public finance, 2-asis leidimas - 1988 IRWIN. – 357 p.
39. **Rimas J., Stačiokas R.** Mokesčių kilmė ir socialinė - ekonominė raiška. - Vilnius, 1996. - 109 p.
40. **Stačiokas R.** Mokesčių pobūdis ir reikalingumas // Mokslas ir gyvenimas. - 1992. Nr. 11, - P. 8-9.

41. **Stačiokas R., Ramanauskienė E.** Mokesčių harmonizavimas pagal Europos Sąjungos direktyvas: teigiami ir neigiami aspektai // Inžinierinė ekonomika. – 2003, Nr. 4. – Kaunas.
42. **Stačiokas R., Rimas J.** Savivaldybių mokesčiai ir rinkliavos. - Kaunas, 1996. - 125 p.
43. **Stačiokas R., Rimas J.** Mokesčiai: teorija ir praktika. – Monografija. – Kaunas: technologija, 2004. – 197 p. ISBN 9955-09-624-1.
44. **Stiglitz J. E.** Making Globalisation Work – The 2006 Geary Lecture // the Economic and Social Review, Vol. 39, No. 3, winter, 2008, pp. 171-190.  
[http://www.esr.ie/Vol39\\_3/Vol-39-01-Stiglitz.pdf](http://www.esr.ie/Vol39_3/Vol-39-01-Stiglitz.pdf) [žiūrėta 2009 10 22]
45. **Snieška ir kt.,** Makroekonomika. – Kaunas: Technologija, 2003. – 635 p. ISBN 9986-13-935
46. **Štreimikienė D., Mikalauskiene A.** Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste // Organizacijų vadyba. – 2006, Nr. 38. - Kaunas: VDU.
47. **Tax revenue in the European Union** (Mokestinės įplaukos ES),- 43/2009. – Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat tinklapis  
[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-SF-09-043/EN/KS-SF-09-043-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-09-043/EN/KS-SF-09-043-EN.PDF) [žiūrėta 2009 06 11]
48. **Taxation trends in the European Union** (Apmokestinimo tendencijos ES), - STAT/09/92, 22/06/2009. – Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat tinklapis  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=STAT/09/92&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [žiūrėta 2009 06 23]
49. **The 2009 Tax Book.** Advice on the Tax Assessment for Employees in 2008.  
[http://english.bmf.gv.at/Publications/Stb-Englisch\\_09\\_28.1.WEB.pdf](http://english.bmf.gv.at/Publications/Stb-Englisch_09_28.1.WEB.pdf) [žiūrėta 2009 10 13]
50. **Tomas I.** Ekonomikos teorija. - Vilnius, 1991. – 205 p.
51. **Unemployment rate.** – Europos Bendrijos statistikos tarnybos Eurostat tinklapis  
<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=teilm020&tableSelection=1&plugin=1> [žiūrėta 2009 06 17]
52. **Valdžios sektoriaus finansai.** - Statistikos departamentas prie LRV,  
[http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/Mok\\_ir\\_soc\\_draud\\_im\\_ESS95\\_9.xls](http://www.stat.gov.lt/uploads/docs/Mok_ir_soc_draud_im_ESS95_9.xls) [žiūrėta 2008 11 21]
53. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – rugpjūčio mėn.** – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://www.vmi.lt/?itemId=20149> [žiūrėta 2009 09 29].
54. **VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo trumpa apžvalga 2009 m. sausio – birželio mėn.** – Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, <http://www.vmi.lt/?itemId=20149> [žiūrėta 2009 09 30].

55. **Žvirblytė J.** Skola valstybei – mirtina našta // Lietuvos žinios, 2009, rugsėjo 8 d.  
[http://www.lzinios.lt/lt/2009-09-08/verslas/skola\\_valstybei\\_mirtina\\_nasta.html?print](http://www.lzinios.lt/lt/2009-09-08/verslas/skola_valstybei_mirtina_nasta.html?print) [žiūrėta 2009 10 12]
56. **2008 metų valstybės biudžetas.** - Lietuvos Respublikos finansų ministerija,  
<http://www.finmin.lt/web/finmin/leidiniai/biudzetas> [žiūrėta 2008 11 20].
57. **2009 m. I pusmečio nacionalinio biudžeto pajamos.** - Lietuvos Respublikos finansų ministerija,  
[http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto\\_vykdymas/Biudzeto\\_pajamu\\_apzvalga/fm\\_na\\_cbiudz\\_ataskaita\\_2009\\_I\\_pusm.pdf](http://www.finmin.lt/finmin.lt/failai/Biudzeto_vykdymas/Biudzeto_pajamu_apzvalga/fm_na_cbiudz_ataskaita_2009_I_pusm.pdf) [žiūrėta 2009 09 30]

**Šaltienė I.** Mokesčių sistema. Mokesčių sistemų lyginamoji analizė / Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas dr. I. Panovas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 83 p.

#### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota ir įvertinta Lietuvos Respublikos mokesčių sistema, jos privalumai ir trūkumai bei pateikti siūlymai iškeltų problemų sprendimui. Pirmoje darbo dalyje teoriniu aspektu siekta atskleisti mokesčių reikšmę ir pagrindinius apmokestinimo principus bei apibūdinti mokesčių teorijas bei identifikuoti skirtumus tarp jų. Antroje dalyje nagrinėjama Lietuvos valstybės pajamų sistema, nustatytas ir įvertintas mokesčių sistemos sąryšis su pagrindiniais ekonominiais ūkio rodikliais. Vertinamas mokesčių sistemos atitikimas bendroms apmokestinimo tendencijoms ES šalyse. Analizuojamos ir vertinamos pokyčių, vykstančių mokesčių sistemoje, tendencijos, atsakoma į klausimą, kodėl keičiami teisės aktai ir ko siekiama ir ar pasiekiami tais pakeitimais. Trečioje dalyje nagrinėjamos Lietuvos mokesčių sistemos tobulinimo kryptys bei mokesčių administratoriaus vaidmuo sunkmečiu.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokesčių sistema, mokesčių administravimas, mokesčių apskaičiavimas, mokesčių teorijos.

**Šaltienė I.** Tax system. The Comparative analysis of tax systems / Master's Work in the Public Sector Economics Supervisor assoc. doc. I. Panovas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 83 p.

#### ANNOTATION

Lithuanian tax system is analysed and assessed its strengths and weaknesses and provided suggestions on raised issues at Master's final work. In the first part of the work it was to reveal the theoretical aspect of the tax implications and the basic tax principles and theories to describe the taxes and identify differences between them. The second part analyses the Lithuanian government revenue system, the tax system and assesses the relation between the main economic indicators of economy. It assesses compliance of the tax system with general trends in taxation in the EU. It is analysing and evaluating changes, taking place in the tax system, trends, responding to the question of why the change is in the law and what is the aim of the achievement of those changes. The third part deals with improving the Lithuania tax system and tax administration's role during difficult times.

**Key Words:** Tax system, Tax administration, taxation in Lithuania, Taxation theories.

**Šaltienė I.** Mokesčių sistema. Mokesčių sistemų lyginamoji analizė / Viešojo sektoriaus ekonomikos magistro baigiamasis darbas. Vadovas dr. I. Panovas. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2009. – 83 p.

## SANTRAUKA

Tokia darbo tema buvo pasirinkta stebint ir vertinant Lietuvos Vyriausybės veiksmus, kai siekiant padidinti išdo įplaukas 2009 m., ji skubiai pateikė Seimui svarstyti pluoštą mokesčių sistemos pakeitimų bei naują biudžeto projektą. Visuomenės nuomonė labai skiriasi vertinant mūsų šalies mokesčių sistemą, kyla nemažai klausimų, susijusių su mokesčių administravimu, mokesčių pagrįstumu bei jų interpretavimu, į kuriuos sunku gauti vienareikšmius, visiems priimtinus atsakymus. Vertinant temos aktualumą tyrimo objektu pasirinkta Lietuvos Respublikos mokesčių sistema. Šiuo darbu siekta atlikti Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos analizę: nustatyti mokesčių efektyvumą, jų duodamas pajamos Nacionaliniam biudžetui, pačios mokesčių sistemos ir atskirų mokesčių privalumus ir trūkumus, galimus jų sprendimo būdus. Taip pat nustatyti mokesčių sistemos atitikimą bendroms ES apmokestinimo tendencijoms. Tiriant mokesčių sistemą naudoti analizės ir sintezės, palyginimo, apibendrinančių rodiklių sudarymo, statistinių duomenų analizės, monografinis, grafinis ir kiti metodai.

Analizuojamu laikotarpiu 2008 m. Lietuvoje sukurtas BVP siekė 111,5 milijardo litų veikusiomis kainomis ir lyginant su 2000 metais padidėjo du kartus. Vykstant ekonominei plėtrai per valstybės biudžetą perskirstoma nacionalinio produkto dalis turi tendenciją didėti - 2007 m. Lietuvos mokesstinės pajamos sudarė 30,3 proc. BVP (ES vidurkis – 40,9 proc.). Tyrimas parodė, kad, kad neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų tarifų, įplaukos iš mokesčių nedidėjo labiau nei BVP. Be to, per pastarąjį dešimtmetį nacionalinis biudžetas sudarė vis mažesnę dalį BVP. Nepaisant valdžios numatyto mokesčių naštos didinimo, nacionalinio biudžeto pajamų ir BVP santykiniai dydžiai 2009 m. I pusmetį dar labiau sumažėjo. Paskutinė Lietuvos mokesčių sistemos reforma atlikta vadovaujantis tik mokesčių fiskaline funkcija, t. y. kuo daugiau gauti mokesčių į biudžetą, nedarant visapusiškos ekonominės analizės. Sprendžiant iš kitų šalių patirties, galima daryti išvadas, kad Lietuvoje nepriimami tie sprendimai, kurie neleistų žlugti verslui, jį paskatintų. Be to, pasitaiko atvejų, kai įmonė mokesčių nesumoka todėl, kad su ja laiku neatsiskaito pati valstybė. Todėl mokesčių administravimo procedūros, jų taikymo praktika turi būti modeliuojami ne tik siekiant užtikrinti jau susidariusių mokesčių nepriemokų išieškojimą, bet ir atsižvelgiant į jų poveikį būsimai mokesčių mokėtojo veiklai, jo būsimos mokesstinės prievolės dydžiui, ir galimybėms vykdyti būsimas mokesčines prievoles.

**Šaltienė I.** Tax system. The Comparative analysis of tax systems / Master's Work in the Public Sector Economics. Supervisor assoc. doc. I. Panovas. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2009. – 83 p.

## SUMMARY

The work of this theme was chosen by the monitoring and evaluation of the Lithuanian government action to increase the fiscal revenue in 2009, it promptly submitted to the Seimas for consideration of the cluster of tax system changes and a new draft budget. Public opinion is very different assessment of our country's tax system, raises a number of issues related to tax administration, fiscal feasibility, and their interpretation, which is difficult to obtain unambiguous answers acceptable to all. In assessing the relevance of research in topics chosen by the Lithuanian tax system. This work was to carry out the Lithuanian tax system analysis: the tax efficiency of their income given the national budget, the tax system and individual tax advantages and disadvantages of possible solutions. It is also the tax system compatibility with the taxation trends in the EU. Investigating the tax system analysis and synthesis, comparison, summarizing the conclusion of indicators, statistical analysis, and monographic, graphical and other techniques was used.

During analysis period of 2008 in Lithuania GDP was created LTL 111.5 billion at current prices, and had doubled compared to the year 2000. During the economic development of the state budget for the transfer is part of the national product has a tendency to grow - 2007 Lithuanian tax revenues accounted for 30.3 percent of GDP (EU average - 40.9 per cent.). The study showed that the imposition of new taxes and without increasing the current rates, tax revenue did not increase more than GDP. In addition, over the past decade, the national budget was still smaller proportion of GDP. Despite the government provided tax burden increases, the national budget revenue to GDP ratios in 2009 during the first half of the year even more diminished. The last Lithuanian tax system reform carried out only in accordance with the fiscal function of taxes, etc. maximum benefit from the tax in the budget, without a comprehensive economic analysis. Judging from the experience of other countries, it can be concluded that there are not accepted those decisions in Lithuania, which prevent the collapse of the business, it would encourage. In addition, there are cases where the company does not pay taxes because it wasn't settled a debt in due time by the State. Therefore, tax administration procedures, practice of their application must be modelled in order not only to ensure already caused the recovery of tax arrears, but also with regard to their impact on future fiscal activities, its future tax liability amount, and the ability to meet its tax obligations.

## **PRIEDAI**

## Pelno mokestis ES šalyse 1995-2008 m., proc.

Šalys	1995 m.	2000 m.	2004 m.	2008 m.
Austrija	34,0	34,0	34,0	25,0
Belgija	40,17	40,17	33,99	34,0
Bulgarija	-	-	-	10,0
Kipras	-	-	15,0	10,0
Čekija	41,0	31,0	28,0	21,0
Danija	34,0	32,0	30,0	25,0
Estija	-	-	-	21,0
Suomija	25,0	29,0	29,0	26,0
Prancūzija	36,66	36,66	34,33	34,4
Vokietija	59,0	51,6	38,29	29,8
Graikija	35,0	40,0	35,0	25,0
Vengrija	-	18,0	16,0	21,3
Airija	38,0	24,0	12,5	12,5
Italija	53,2	41,25	37,25	31,4
Latvija	-	-	-	15,0
Lietuva	-	-	-	15,0
Liuksemburgas	40,29	37,45	30,38	29,6
Malta	-	-	-	35,0
Olandija	35,0	35,0	34,5	25,5
Lenkija	-	30,0	19,0	19,0
Portugalija	39,6	37,4	27,5	26,5
Rumunija	-	-	25,0	16,0
Slovakija	-	-	19,0	19,0
Slovėnija	-	-	-	22,0
Ispanija	35,0	35,0	35,0	30,0
Švedija	28,0	28,0	28,0	28,0
Jungtinė Karalystė	33,0	30,0	30,0	30,0

Šaltinis: Pukelienė, 2008, p. 282.



## 2 PRIEDAS

### PVM dydžiai ES šalyse 1995-2008 m., proc.

Šalis	1995 m.		2000 m.		2008 m.	
	Standartinis	Lengvatinis	Standartinis	Lengvatinis	Standartinis	Lengvatinis
Austrija	20	10	20	10; 12	20	10; 12
Belgija	21	1,6; 12	21	0; 6	21	6; 12
Bulgarija	-	-	-	-	20	7; 0
Kipras	-	-	-	-	15	5
Čekija	-	-	-	-	19	9
Danija	25	nėra	25	nėra	25	nėra
Estija	-	-	-	0; 8; 17	18	5
Suomija	22	9; 12	22	2,1; 5,5	22	8; 17
Prancūzija	20,6	2,1; 5,5	19,6	7	19,6	2,1; 5,5
Vokietija	15,0	7	16	4; 8	19	7
Graikija	18,0	4; 8	18	0; 4; 10	19	4,5; 9
Vengrija	-	-	-	0; 4,2; 12,5	20	5
Airija	21	0; 2,7; 10	20	0; 4; 10	21	4,8; 13,5
Italija	19	4,9; 12	20	-	20	4; 6; 10
Latvija	-	-	-	-	18	5
Lietuva	-	-	-	3; 6	18	5; 9
Liuksemburgas	15	3,6; 12	15	-	15	12; 6; 3
Malta	-	-	-	6	18	5
Olandija	17,5	6	19	-	19	0; 6
Lenkija	-	-	-	5; 12	22	3; 7
Portugalija	16,0	5	17	-	20	5; 12
Rumunija	-	-	-	-	19	9
Slovakija	-	-	-	-	19	8,5
Slovėnija	-	-	-	4; 7	20	8,5
Ispanija	16	-	16	0; 6; 12	16	4; 7
Švedija	25	12; 21	25	5; 0	25	6; 12
Jungtinė Karalystė	21	17,5	17,5	-	17,5	0; 5

Šaltinis: Pukelienė, 2008, p. 280.

## 3 PRIEDAS

## Gyventojų pajamų mokestis ES šalyse 1996-2007 m. (proc.)

Šalis	1996	2005	2007
Austrija	50,0	50,0	50,0
Belgija	60,6	50,0	50,0
Vokietija	57,0	42,0	47,5
Danija	61,0	59,0	59,0
Ispanija	56,0	45,0	43,0
Prancūzija	60,2	48,1	40,0
Suomija	57,5	59,1	50,5
Graikija	45,0	40,0	40,0
Italija	51,0	45,0	42,0
Airija	48,0	42,0	41,0
Liuksemburgas	51,3	39,0	39,0
Olandija	60,0	52,0	52,0
Portugalija	40,0	40,0	42,0
Švedija	56,0	56,5	56,6
Jungtinė Karalystė	40,0	40,0	40,0
Estija	-	24,0	22,0
Čekija	-	32,0	32,0
Kipras	-	30,0	30,0
Lietuva	33,0	33,0	27,0
Latvija	-	25,0	25,0
Lenkija	-	40,0	40,0
Malta	-	35,0	35,0
Slovakija	-	19,0	19,0
Slovėnija	-	50,0	41,0
Vengrija	-	38,0	40,0
Bulgarija	-	24,0	24,0
Rumunija	-	16,0	16,0

Šaltinis: Pukelienė, 2008, p. 336.

**4 PRIEDAS**  
**INFORMACIJA APIE VMI SUDARYTAS MOKESTINĖS PASKOLOS SUTARTIS (MPS) 1998 m. – 2009 m. I-III ketv.**

Metai												
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2007	2008	2009 I pusmetis	2009 I- III ketv.
MPS skaičius	2	93	98	225	361	424	347	786	164	126	323	519
Atidėta ar išdėstyta mokestinė nepriemoka, mln. Lt	0,6	9,9	69,2	172,4	160	30	18,6	12,9	4,9	8	39	83

**Šaltinis:** Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt). Informacija apie 2006 m. sudarytas MPS nebuvo apibendrinama ir kaupiama.